Rok II MARZEC 1933 Nr. 3

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK



ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA“
WARSZAWA — SENATORSKA 6

PROSIMY O ODNOWIENIE PRENUMERATY

NA KWARTAŁ II-gi 1933 R.

TREŚĆ NUMERU TRZECIEGO.

str.

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

170. Zysk z interesu spekulacyjnego. (Wyrok NTA z 2.XI. 1932 l. rej. 369/30). . 145

Glosa Adama Krzyżanowskiego 148

171. Górnośląskie oddziały banków niemieckich — wynagrodzenia członków zarządu. (Wyrok NTA z 15.II. 1933 l. rej. 2872/32) 149

172. Wymiar zaoczny: Granice zaoczności w razie niedostatecznych wyjaśnień. (Wyrok NTA z 19.IX. 1932 l. rej. 3861/29) 150

173. Wymiar zaoczny: Należyte ustalenie przyczyny zaoczności. (Wyrok NTA z 22.VI. 1932 l. rej. 3095/30) 151

174. Ustalanie dochodu na podstawie zewnętrznych oznak. (Wyrok NTA z 4.V. 1932 l. rej. 7158/29) 152

Glosa Dr. I. Weinfelda 155

175. Podatek od uposażeń. Mieszkanie służbowe członka zarządu związku komunalnego. (Wyrok NTA z 23.V. 1932 l. rej. 2324/29) 157

Glosa Jana Urbana 158

Podatek przemysłowy:

176. Obowiązek podatkowy Miejskich Zakładów Zaopatrywania m. st. Warszawy. Stawka podatku przy detalicznej sprzedaży przez te Zakłady kawy i herbaty oraz przy sprzedaży pieczywa z własnej piekarni. Opodatkowanie t. zw. obrotów wewnętrznych. (Wyrok NTA z 7.X. 1932 l. rej. 1309/30) 159

177. Obrót przedsiębiorstw przemysłowych: Sprzedaż odpadków blachy, nieużytych przy produkcji. (Wyrok NTA z 23.I. 1933 l. rej. 9716/30) 166

Glosa J. Pomianowskiego 168

178. Obrót przedsiębiorstw przemysłowych: Odsetki zwłoki od ceny sprzedaży, nie zapłaconej w terminie. (Wyrok NTA z 3.II. 1933 l. rej. 1403/31) . . . 169

179. Obrót: Zwrot kosztów przewozu z doliczeniem pewnej nadwyżki. (Wyrok NTA z 14.XII. 1932 l. rej. 7203/30) 170

180. Sprzedaż kopalniaków kopalniom — stawka podatku. (Wyrok NTA z 3.II. 1933 l. rej. 7061/31) 171

181. Moc dowodowa zapisków, nie mających charakteru ksiąg handlowych. (Wyrok NTA z 6.II. 1933 l. rej. 5019/31) 172

182. Zgłoszenie odwołania z zastrzeżeniem późniejszego uzasadnienia. (Wyrok NTA z 1.II. 1933 l. rej. 6648/31) 173

183. Przedawnienie przestępstw. (Wyrok SN z 30.XII. 1932 II. 4 K. 984/32) . . 174

184. Sprzedaż krajowych win, koniaków i t. p. — kategorja świadectwa przemysłowego. (Wyrok SN z 18.X. 1932 II. 4 K. 718/32) 175

Ciąg dalszy treści na stronie 3-cj okładki.

170.

PODATEK DOCHODOWY.

Zysk z interesu spekulacyjnego.

Do uznania transakcji nieruchomością za interes spekulacyjny (art. 7 p. 3 ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) jest niezbędne, by zamiar osiągnięcia specjalnych korzyści z przewidywanej dobrej konjunktury (sprzyjającego układu decydujących warunków) dał się stwierdzić już przy samem nabyciu nieruchomości.

Wyrok NTA z 2 listopada 1932 l. rej. 369/30 w sprawie Jana Łaskiego w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Zaskarżonem orzeczeniem Komisja Odwoławcza uwzględniła jedynie częściowo odwołanie powoda przeciw wymiarowi podatku dochodowego na r. 1928, obniżając ustalony przez I instancję dochód do opodatkowania, odrzuciła natomiast, powołując się na przepis art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), zarzut odwołania, skierowany przeciw włączeniu do podstaw opodatkowania zysku ze sprzedaży osady Saska Kępa Nr. 4 w Warszawie. W szczególności władze wymiarowe uznały, że sprzedaż tej osady w działkach nastąpiła w wykonaniu interesu spekulacyjnego, wobec czego w myśl art. 7 p. 3 powołanej ustawy osiągnięty z tej sprzedaży zysk stanowi dochód podatkowy, po potrąceniu kosztów tego interesu, przyznanych właśnie decyzją odwoławczą w wysokości 5% zysku, t. j. nadwyżki, uzyskanej ze sprzedaży tej osady w okresie miarodajnym (r. 1927) w porównaniu z ceną jej nabycia (w r. 1921).

Skarga zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania, wnosząc z tych powodów o uchylenie zaskarżonej decyzji.

NTA rozważył w granicach skargi, co następuje:

Spór dotyczy w pierwszym rzędzie wykładni przepisu art. 7 p. 3 ustawy o podatku dochodowym, według którego nie jest dochodem podatkowym zysk, wynikający ze sprzedaży przedmiotów majątkowych, o ile sprzedaż nie nastąpiła w wykonywaniu przedsiębiorstwa zarobkowego lub interesu spekulacyjnego. Wyjaśnieniem pojęcia interesu spekulacyjnego, przytoczonego przez ustawodawcę bez żadnego bliższego określenia, zajmuje się dopiero przepis wykonawczy z 14 maja 1921 poz. 298 Dz. Ust., który w § 42 omawia szczegółowo kryterja tego pojęcia tudzież sposób obliczania korzyści i strat z interesu spekulacyjnego.

Otóż należy nasamprzód stwierdzić, że, o ile chodzi o zyski ze sprzedaży nieruchomości, to z natury rzeczy kryterja spekulacji, uzasadniającej uznanie danej transakcji za interes spekulacyjny, winny zasadniczo występować już u podstaw danej transakcji, t. zn. towarzyszące jej okoliczności faktyczne, jak jej treść, rozmiar, warunki, następnie stosunek jej do ogółu warunków gospodarczych podatnika winny dawać dostateczne podstawy faktyczne do ustalenia, że celem podatnika przy tej transakcji była spekulacja. Główny więc moment oceny transakcji nieruchomością jako spekulacji będzie leżał, w przypadku, gdy transakcja ta obejmuje nabycie i następną sprzedaż, już w jej pierwszej części, t. j. zamiar osiągnięcia specjalnych korzyści z przewidywanej dobrej konjunktury, czyli sprzyjającego układu decydujących warunków, musi się dać stwierdzić już przy samem nabyciu nieruchomości. Dalsza część transakcji, sprzedaż, ma oczywiście znaczenie jako jej realizacja, dająca zysk podatkowy, znaczenie atoli z natury rzeczy w stosunku do pierwszej jedynie drugorzędne, uwidaczniające się zasadniczo w tem, że jej wynik służy za podstawę do oceny, czy i w jakiej mierze spekulacja się udała, t. zn. zamiar osiągnięcia szczególnego zysku dał się urzeczywistnić.

Należy tedy dojść do wniosku, że z punktu widzenia art. 7 p. 3 ustawy w wypadku, gdy chodzi o ocenę korzyści, osiągniętych ze sprzedaży nabytych nieruchomości, istotnem jest stwierdzenie na podstawie wszelkich okoliczności faktycznych sprawy, że grunt został nabyty na spekulację, drugorzędne zaś znaczenie dla sprawy ma okoliczność, czy na owoce takiego interesu trzeba było czekać dłużej lub krócej. Innemi słowy, znaczenie realizacji leży głównie w tem, że jej wynik, t. j. rozmiar osiągniętych korzyści musi być wypływem szczególnych, czyli wybiegających poza normalne, warunków, t. zn. realizacja musi być tego rodzaju, by spekulację można było uznać za udaną. Dopiero więc gdyby wyniki lub sposób realizacji stwierdzały niepowodzenie planu lub też odstąpienie od spekulacji, to wyjątek art. 7 p. 3 ustawy nie znajdzie zastosowania dla braku zysku spekulacyjnego w ogólności.

Trafnie przeto zaleca wspomniany § 42 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego ustalanie charakteru transakcji według okoliczności, towarzyszących każdemu poszczególnemu wypadkowi, w zależności od istoty transakcji, od czasu trwania posiadania i korzystania z przedmiotu majątkowego do chwili sprzedaży, od właściwości korzystania i t. p. Zgodnie też z tem zarządzeniem, władza pozwana stwierdziła i w motywach swej decyzji zaznaczyła, że, traktując sporne transakcje jako spekulacyjne, brała pod uwagę, że płatnik, nie trudniąc się w latach 1919 — 1927 żadnem zajęciem zarobkowem, dokonał transakcyj kupna-sprzedaży względnie zamiany kilkudziesięciu nieruchomości

w Warszawie, stanowiących poważne objekty, przyczem krótki okres między nabyciem i sprzedażą (przeważnie kilku lub kilkunastu miesięcy, niekiedy kilku dni) oraz znaczne różnice między cenami nabycia i sprzedaży podkreślają spekulacyjny charakter tych transakcyj.

NTA nie mógł się tedy — z uwagi na swe sprecyzowane wyżej stanowisko — dopatrzeć zarzucanej wadliwości postępowania w tem, że władza, korzystając ze swego prawa oceny stanu faktycznego, na podstawie przytoczonych wyżej okoliczności uznała, że nabycie osady Saska Kępa Nr. 4 nastąpiło w celach spekulacyjnych, stwierdzając tem samem istnienie zasadniczego wymogu uznania za spekulacyjny zysku, osiągniętego z następnej sprzedaży tej osady w działkach. Jeśli zaś skarga, wślad za odwołaniem, stara się wagę tego twierdzenia osłabić wskazaniem na fakt, że sprzedaż nastąpiła po upływie 7 lat od chwili nabycia, to — zgodnie z podaną wyżej wykładnią — odparło ten zarzut orzeczenie odwoławcze, odmawiając temu faktowi znaczenia z uwagi na to, że osada została nabyta nie w celach normalnego eksploatowania, lecz wyłącznie w celach odprzedaży w parcelach, że płatnik nie prowadził na gruntach gospodarstwa rolnego i nie dokonywał żadnych inwestycyj, a uskutecznienie transakcji w r. 1927 tłumaczy się oczekiwaniem na pomyślną konjunkturę, jaka nastąpiła po przeprowadzeniu regulacji w tej dzielnicy i ożywieniu się ruchu budowlanego, zaś z całokształtu działalności spekulacyjnej płatnika w latach 1919 — 1927 nie wyodrębnia się ona żadnemi szczególnemi cechami.

Skarżący zarzuca następnie z powołaniem się na przytoczony już § 42 rozporządzenia, że dla obliczenia zysku należało cenie sprzedażnej przeciwstawić nietylko cenę nabycia, lecz również wszelkie nakłady na ulepszenia. Zarzut w tem ujęciu nie jest wprawdzie trafny, ponieważ płatnik w odwołaniu ani takiego żądania nie zgłosił, ani tem mniej poniesienia nakładów nie wykazał, niemniej przeto należało w związku z tym zarzutem uznać, że postępowanie w instancji odwoławczej dotknięte jest istotną wadliwością, połączoną ze szkodą dla strony, a polegającą na tem, że instancja odwoławcza ograniczyła się do uwzględnienia z urzędu 5%-owej obniżki zysku tytułem kosztów transakcji, nie przeprowadziwszy żadnego postępowania wyjaśniającego, celem należytego ustalenia podstawy wymiaru.

Należy mianowicie zważyć, że zysk spekulacyjny, jako dochód podatkowy, już z uwagi na swą specjalną istotę i ujęcie w ustawie, wymaga szczególnego traktowania, co zresztą — jak już zaznaczono wyżej—znalazło swój wyraz w postanowieniach § 42 rozporządzenia wykonawczego do ustawy, przepisującego sposób ustalenia tego zysku. Według tego przepisu, obliczenie korzyści i strat z transakcji spekulacyjnej należy uskutecznić przez zestawienie otrzymanej za majątek

ceny nietylko z ceną nabycia, lecz również z wszystkiemi nakładami na ulepszenie i powiększenie wartości majątku.

Gdy więc z jednej strony płatnik, broniąc się przeciw samemu uznaniu zysku ze sprzedaży spornych objektów (nadwyżki ceny sprzedaży ponad cenę nabycia) za spekulacyjny, wysuwał tem samem najdalej idące zarzuty przeciw podstawom obliczenia dochodu podatkowego, z drugiej zaś strony, przytoczony wyżej przepis dotyczy samej istoty ustalenia tego dochodu, jako nieodzownej przesłanki prawidłowego wymiaru podatku, należało przyjść do konkluzji, że było obowiązkiem władzy przeprowadzić postępowanie wyjaśniające dla należytego ustalenia tej podstawy, w szczególności umożliwić płatnikowi zgłoszenie i wykazanie nakładów, celem ich potrącenia. Odliczenie procentowej części zysku na koszty transakcji oczywiście temu obowiązkowi nie czyni zadość, skoro w ten sposób uwzględniono jedynie wydatki z art. 6 ustawy, nie zaś wspomniane wyżej, specjalnie traktowane, wydatki inwestycyjne.

Z tych powodów należało uchylić zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.

Wyrok NTA w ostatecznej swej konsekwencji trafny, nasuwa jednak pewne uwagi uzupełniające w odniesieniu do motywów.

NTA słusznie i zgodnie z § 42 rozporządzenia wykonawczego uważa, że uznanie interesu za spekulacyjny w rozumieniu art. 7 ustawy o podatku dochodowym jest niezbędnie uwarunkowane stwierdzeniem zamiaru osiągnięcia specjalnych korzyści już przy nabyciu przedmiotu majątkowego, którego ewentualna późniejsza sprzedaż ma stać się zrealizowaniem zysku spekulacyjnego, stanowiącego przedmiot opodatkowania. Rozporządzenie wykonawcze mówi jedynie o korzyściach „płynących z interesów spekulacyjnych". Motywy NTA idą o krok dalej w określeniu istoty tych korzyści, miarodajnej dla pojęcia interesu spekulacyjnego, albowiem stwierdzają, że chodzi o korzyści „specjalne". Nasuwa się pytanie, pominięte przez NTA, co rozumieć należy przez korzyści specjalne, albo negatywnie: która czynność na zysk obliczona nie jest spekulacyjną?

Między czynnościami na zysk obliczonemi a spekulacyjnemi zachodzą jedynie różnice ilościowe. Każda czynność spekulacyjna jest na zysk obliczona, ale nie każda czynność na zysk obliczona jest czynnością spekulacyjną. Gdy współczynniki niepewności kalkulacji gospodarczej są niewielkie, ludzie dokonują interesów, zadowalniając się zyskiem, uchodzącym w danych warunkach za stosunkowo mały. Większe ryzyko nie odstrasza od podejmowania interesów, o ile istnieje możliwość zrealizowania znacznych zysków w razie korzystnego przebiegu wypadków, równoważąca duże ryzyko, t. zn. przewidywanie, że ów korzystny przebieg wypadków nie jest wybitnie prawdopodobny. Interes spekulacyjny, nastawiony na osiągnięcie korzyści „specjalnych" wedle terminologji NTA, jest poprostu interesem ryzykownym, a więc obliczonym na wielkie zyski.

Opodatkowanie interesów spekulacyjnych zgodne z ustawą jest, m. zd., niezbędnie uwarunkowane stwierdzeniem nietylko zamiaru spekulacyjnego, ale także stwierdzeniem faktycznego osiągnięcia zysków ponad miarę normalną. Nie wystarcza stwierdzenie osiągnięcia zysków przeciętnych. Zysk jest ceną sprzedaży po potrące-

niu ceny nabycia, do której doliczyć należy wydatki inwestycyjne (§ 42 rozp. wykon. i motywy wyroku NTA) oraz „poniesione straty z powodu takich transakcyj" (§ 42). Przez straty, m. zd., należy rozumieć nietylko damnum emergens, ale także lucrum cessans, przedewszystkiem procent składany od ceny nabycia. Gdy sprzedaję nabytą parcelę budowlaną, należy od ceny sprzedaży potrącić całkowity koszt nabycia oraz procent składany od tej sumy za czas od chwili nabycia do momentu sprzedaży, albowiem gdybym był nie nabył parceli, mógłbym był złożyć pieniądze w kasie oszczędności i pobierać procent. Jeżeli nabywca przedmiotu majątkowego w celach spekulacyjnych poczynił inwestycje, należy doliczyć do ceny nabycia koszt tych inwestycyj wraz z procentem składanym za czas od chwili ich uskutecznienia do chwili sprzedaży owego przedmiotu majątkowego.

Jeżeli kupiono spekulacyjnie przedmiot majątkowy, przynoszący dochód, obliczenie jest bardziej zawiłe. Wówczas należy ten dochód, pomniejszony o podatek dochodowy, zapłacony z tytułu tego dochodu, doliczyć do ceny sprzedaży, poczem należy potrącić cenę nabycia, inwestycje, straty i procent składany.

Tak obliczony zysk jest zyskiem normalnym. Jeżeli zysk rzeczywiście osiągnięty jest wyższy, wówczas zachodzi wypadek zysku spekulacyjnego, uzasadniający opodatkowanie z art. 7. Jeżeli zysk rzeczywiście osiągnięty z interesu spekulacyjnego jest tylko równy normalnemu, wtedy niema przedmiotu opodatkowania w rozumieniu art. 7.

Adam Krzyżanowski

171.

PODATEK DOCHODOWY.

Górnośląskie oddziały banków niemieckich — wynagrodzenia członków zarządu.

Dla oceny istnienia wymogów, przewidzianych w ust. 3 art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), w odniesieniu do oddziałów banków, wyszczególnionych w art. 314 polsko-niemieckiej Konwencji Górnośląskiej, istotna jest rozciągłość pełnomocnictwa kierowników oddziału w odniesieniu do samego oddziału, jako przedsiębiorstwa, a nie w stosunku do całości przedsiębiorstwa bankowego, t. j. centrali łącznie z oddziałami.

Wyrok NTA z 15 lutego 1933 l. rej. 2872/32 w sprawie firmy Darmstädter und Nationalbank Sp. Akc.-Komand., Oddział w Katowicach, przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Skarga zarzuca zaskarżonemu orzeczeniu obrazę § 3 art. 315 polsko-niemieckiej Konwencji Górnośląskiej, zawartej w Genewie 15 maja 1922, z tego powodu, iż przy obliczaniu nadwyżki wynagrodzeń, podlegającej opodatkowaniu w myśl art. 21 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), władza potrakto-

wała — odmiennie, niż w oddziałach banków krajowych — wynagrodzenia dyrektorów i prokurentów katowickiego Oddziału firmy tak, jak gdyby byli upełnomocnieni do samodzielnego prowadzenia całego przedsiębiorstwa, jakkolwiek ich pełnomocnictwa są ograniczone do Oddziału.

Skarga nie jest uzasadniona. Jak to bowiem NTA niejednokrotnie już orzekł i uzasadnił, m. i. w wyroku Nr. 266 S Zbioru wyroków [1]), dla oceny istnienia wymogów, przewidzianych w ust. 3 art. 21 ustawy o podatku dochodowym, w odniesieniu do oddziałów banków, wyszczególnionych w art. 314 Konwencji Górnośląskiej, istotna jest rozciągłość pełnomocnictwa kierowników oddziału w odniesieniu do samego oddziału, jako przedsiębiorstwa, a nie w stosunku do całości przedsiębiorstwa bankowego, t. j. centrali łącznie z oddziałami.

Z tego powodu NTA skargę oddalił.

172.

PODATEK DOCHODOWY.

Wymiar zaoczny: Granice zaoczności w razie niedostatecznych wyjaśnień.

Odmienne od zeznania obliczenie dochodu podatkowego nie jest zgodne z art. 63 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), jeżeli się opiera na innych okolicznościach faktycznych, aniżeli te, któremi uzasadniono wezwanie podatnika do udzielenia wyjaśnień [2]).

Wyrok NTA z 19 września 1932 l. rej. 3861/29 w sprawie Władysława Likowskiego w Pleszewie przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Pismo Przewodniczącego Komisji Szacunkowej, dotyczące wątpliwości co do złożonego zeznania, przyjęło, że obrót u strony skarżącej w okresie miarodajnym do wymiaru podatku dochodowego wynosił co najmniej kwotę 35.000 zł, przyczem na koszty, związane z prowadzeniem zawodu, podlega potrąceniu najwyżej 25%. Wymiar,

---

[1]) Jest to wyrok z 14 lutego 1930 l. rej. 3844/27, wydany w sprawie oddziałów „Dresdner Bank". W wyroku tym Trybunał zajmował się także kwestją wysokości kapitału zakładowego, miarodajnego dla obliczenia stosunku procentowego, o którym mowa w art. 21 ust. 3, i za istotną uznał faktyczną wysokość kapitału dotacyjnego, wykazanego w zamknięciu rachunkowem za właściwy okres bilansowy.

[2]) Zasadę prawną tej treści NTA ustalił przy wyroku z 7 stycznia 1928 l. rej. 827/26 w sprawie Dr. Kazimierza Tarnowskiego (Zbiór wyroków Nr. 1350).

utrzymany w mocy zaskarżoną decyzją, ustalił dochód skarżącego na 36.000 zł.

Wprawdzie we wspomnianem piśmie użyto przy określeniu wysokości obrotu wyrażenia: „co najmniej 35.000 zł", niemniej jednak płatnik z treści tak sformułowanego zakwestjonowania wysokości podanego przezeń w zeznaniu dochodu mógł wnioskować, iż kwota 35.000 zł stanowi granicę maksymalną wysokości obrotu, jaki będzie przez władzę przyjęty przy ustaleniu dochodu. A wobec tego ustalenie dochodu na podstawie obrotu wyższego od wspomnianej kwoty należy uznać za dokonane wadliwie ze względu na zasadę, przyjętą w judykaturze NTA, iż odmienne od zeznania obliczenie dochodu podatkowego nie jest zgodne z art. 63 ustawy o podatku dochodowym, jeżeli się ono opiera na innych okolicznościach faktycznych, aniżeli te, któremi uzasadniono wezwanie płatnika do udzielenia wyjaśnień. . . .

173.

PODATEK DOCHODOWY.

Wymiar zaoczny: Należyte ustalenie przyczyny zaoczności.

Należyte ustalenie w postępowaniu wymiarowem, czy też odwoławczem przyczyny zaoczności jest z uwagi na prawa obrony podatnika istotnym wymogiem prawidłowego postępowania.

Wyrok NTA z 22 czerwca 1932 l. rej. 3095/30 w sprawie Jarosława Potockiego w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n/B. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

. . .Płatnik zarzuca przedewszystkiem wadliwość postępowania . . .

Zarzut ten NTA uznał o tyle za uzasadniony, że, jak wynika z treści decyzji odwoławczej, władza orzekająca oparła się na zaoczności z art. 63 ust. 2 ustawy, podczas gdy z wywodów odpowiedzi na skargę zdaje się wynikać, że powodem zastosowania rygorów zaoczności było złożenie zeznania podatkowego po terminie ustawowym. Wprawdzie zaś konsekwencje zaoczności z obu wymienionych wyżej przepisów prawa są analogiczne, atoli wykazują istotną różnicę, o ile chodzi o prawa obrony płatnika przeciw samemu zastosowaniu tego rygoru.

Jeśliby bowiem zaoczność z art. 63 ust. 2, na którą powołuje się zaskarżone orzeczenie, miała rzeczywiście służyć za podstawę rozstrzygnięcia, to, w myśl stałej judykatury NTA, musiałyby istnieć wy-

mogi zastosowania tej zaoczności, a w szczególności uprzednie wezwanie płatnika do udzielenia wyjaśnień, a w razie złożenia żądanych odpowiedzi, zakomunikowanie płatnikowi, które z jego wyjaśnień i z jakiego powodu nie usunęły podniesionych przez władzę wątpliwości. Inny natomiast zakres uprawnień, dotyczących obrony, służy płatnikowi, przeciw któremu zastosowano rygor zaoczności z art. 50 ust. 5 ustawy, na skutek niezłożenia zeznania w terminie; w tym wypadku bowiem obrona płatnika, zmierzająca do zwalczania zasadności zastosowania tego rygoru, może się w zasadzie opierać tylko na obaleniu przesłanki faktycznej tego rygoru, t. j. na wykazaniu, że omieszkania w złożeniu zeznania nie było.

Z powyższych względów należyte ustalenie w postępowaniu wymiarowem, czy też odwoławczem przyczyny zaoczności musi być z uwagi na prawa obrony płatnika uznane za istotny wymóg prawidłowego postępowania. Gdy więc w konkretnym przypadku podana w orzeczeniu odwoławczem przyczyna zaoczności z art. 63 ust. 2 ustawy jest niewątpliwie nietrafna, co zresztą wynika także z wyjaśnień władzy w odpowiedzi na skargę, przyczyna zaś z art. 50 ust. 5 została wysunięta dopiero w odpowiedzi na skargę, a zatem z uwagi na przepisy art. 12 p. 3 oraz 24 ustawy o NTA (poz. 400/26 Dz. Ust.) nie może mieć dla sprawy żadnego znaczenia, przeto Trybunał, dopatrując się w tem istotnego braku postępowania, uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 19 ustawy o NTA, nie wdając się w rozpatrywanie dalszych zarzutów skargi, jako w tym stanie rzeczy przedwczesne.

174.

PODATEK DOCHODOWY.

Ustalanie dochodu na podstawie zewnętrznych oznak.

Sposób ustalania dochodu na podstawie zewnętrznych oznak, określony w § 125 ust. 9 rozporządzenia wykonawczego (poz. 298/21 Dz. Ust.), jest zgodny z przepisem art. 64 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 4 maja 1932 l. rej. 7158/29 w sprawie Benjamina Bierzyńskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Skarga zarzuca: 1) obrazę art. 6 i art. 64 ustawy o podatku dochodowym, polegającą na jednoczesnem zastosowaniu obu tych arty-

kułów, 2) obrazę art. 64 ustawy, spowodowaną brakiem powołania się na zewnętrzne oznaki, świadczące o wydatkach domowych i osobistych podatnika i 3) wadliwość postępowania przez nieuznanie przedstawionego materjału dowodowego, stwierdzającego uzyskanie od Emila B. w Lipsku pożyczki w wysokości dol. 5.000.

NTA na skutek skargi rozważył, co następuje:

Zaskarżone orzeczenie czerpie swe uzasadnienie z przepisu art. 64 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). Skarga zaś zarzuca obrazę tego przepisu prawa z tego powodu, iż władza do dochodu ze źródeł, podanych w zeznaniu, dodała dochód, ustalony na zasadzie zewnętrznych oznak, i od tak określonej podstawy wymiaru obliczyła podatek.

Otóż art. 64 postanawia, iż o ile komisja uzna dane, jakiemi rozporządza, za niedostateczne do obliczenia wysokości dochodu, może ustalić ogólny dochód, podlegający podatkowi, na podstawie zewnętrznych oznak, świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnem ekonomicznem położeniu. A zatem ustawa upoważnia władze wymiarowe do ustalania w określonych przypadkach w sposób szczególny „ogólnego dochodu, podlegającego podatkowi". Nie może ulegać wątpliwości, że użyte tu określenie „ogólny dochód" oznacza sumę dochodów z wszystkich źródeł. Przemawia za tem zarówno terminologja ustawy, jak i sama treść i racja przepisu. Mianowicie ustawodawca zezwala w nim w tych przypadkach, kiedy normalny sposób ustalenia dochodu zawodzi wskutek braku dostatecznego materjału, na określanie dochodu podatnika drogą wnioskowania z jego stopy życiowej i jego ogólnego ekonomicznego położenia. Jest rzeczą jasną, że wnioski, z takich oznak zewnętrznych wysnute, odnoszą się do całości dochodu podatnika w pewnym okresie czasu.

Na tem stanowisku stoi też niewątpliwie rozporządzenie wykonawcze (poz. 298/21 Dz. Ust.), kiedy w § 125 mówi o oszacowaniu ogólnego dochodu i przeciwstawia go dochodowi, osiągniętemu z poszczególnych źródeł.

Z powyższego wynika, że nie byłoby zgodne z art. 64 ustawy i prowadziłoby do obciążenia podatnika ponad miarę, wynikającą z tego przepisu prawa, sumowanie przy wymiarze ogólnego dochodu, określonego na podstawie zewnętrznych oznak, i dochodu, ustalonego z poszczególnych znanych źródeł.

Natomiast z uwagi na to, iż w ogólnym dochodzie mieszczą się dochody z wszelkich źródeł, a zatem także i z tych, z których dochód udało się ustalić, ustawa nie stoi na przeszkodzie temu, by władza wymiarowa oznaczoną na zasadzie art. 64 sumę ogólnego dochodu rozdzieliła — w przypadkach, w których to jest wogóle możliwe — na

źródła znane, w kwotach prawidłowo ustalonych, oraz na pozostały dochód, jak to przepisuje powołany § 125 rozporządzenia wykonawczego. Zresztą taki sposób postępowania nietylko w niczem nie uchybia interesom podatnika, ale jest zupełnie zgodny z ochroną jego, wynikającą z ustalonej w judykaturze NTA zasady, iż zastosowanie art. 64 jest dopuszczalne dopiero po wyczerpaniu wszelkich sposobów ustalenia wysokości dochodu drogą postępowania wyjaśniającego w myśl art. 58 i 63 (Zbiór wyroków NTA Nr. 145 S).

W konkretnym przypadku władza, traktując wpłatę na kapitał obrotowy przedsiębiorstwa jako zewnętrzną oznakę ogólnego ekonomicznego położenia podatnika, zamiast użyć tej oznaki łącznie z innemi za podstawę do oszacowania jego o g ó l n e g o dochodu, włączyła kwotę wspomnianej wpłaty (władza wymiarowa — całą, instancja odwoławcza — część) do podstawy wymiaru, jako jeden z jej składników, obok dochodu, ustalonego ze źródeł, podanych w zeznaniu. Jest to procedura niezgodna z podaną wyżej wykładnią art. 64, zaczem należało uznać, że w tym kierunku zaskarżone orzeczenie obraża rzeczony przepis ustawy.

Następny zarzut skargi, iż brak w sprawie powołania się na zewnętrzne oznaki, jest w tem ujęciu nietrafny, skoro władza wymiarowa w sposób zupełnie jasny wskazała jako taką oznakę wpłatę, dokonaną przez podatnika na kapitał obrotowy przedsiębiorstwa, a instancja odwoławcza stanowisko to zaakceptowała. Jednak w konsekwencji poprzednich wywodów należało ten zarzut uznać za uzasadniony o tyle, iż jedyna wskazana oznaka zewnętrzna świadczyć ma według założenia władzy nie o ogólnym dochodzie podatnika, lecz tylko o części tegoż, a zatem oznaka ta nie może, z uwagi na podaną wyżej wykładnię art. 64, uzasadniać dostatecznie opartego na niej obliczenia dochodu do opodatkowania.

Natomiast NTA nie uznał za uzasadniony ostatniego zarzutu skargi, dotyczącego pożyczki, którą skarżący miał zaciągnąć u Emila B. Władza pozwana w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia podała, iż uznała fakt uzyskania z tego źródła środków pieniężnych za nieudowodniony wobec nieprzedstawienia, poza niepoświadczonym przez właściwe władze wyciągiem z ksiąg handlowych firmy B., żadnego dowodu, stwierdzającego otrzymanie od tej firmy tytułem pożyczki sumy dol. 5.000. Skarga zarzuca, iż władza nie uwzględniła dalszego materjału dowodowego w postaci odpisów kwitów na zapłacone odsetki oraz listu wierzyciela i niesłusznie oceniła wynik dowodu. Jednakowoż ten zarzut nie jest trafny. Już w uchwale Komisji Szacunkowej zawiadomiono skarżącego o tem, że władza wymiarowa, mimo przedstawienia wspomnianych dowodów, nie dała wiary twierdzeniu o za-

ciągnięciu pożyczki z uwagi na brak aktu rejentalnego mimo wysokości pożyczki, brak zabezpieczenia jej na nieruchomości płatnika i niezachowanie przy pobraniu pożyczki normalnej drogi, przyjętej w stosunkach handlowych, jak przekaz przez bank. W postępowaniu odwoławczem wezwano podatnika do uzupełnienia przedstawionych dowodów poświadczonym wyciągiem z ksiąg wierzyciela. W tym stanie rzeczy brzmienie motywów zaskarżonej decyzji wskazuje dostatecznie jasno, że uzupełnienie dowodów wyciągiem niepoświadczonym nie przekonało władzy o prawdziwości tezy dowodowej. Wprawdzie zaś skarga trafnie zaznacza, że ustawie o podatku dochodowym nie jest znana żadna formalna teorja dowodowa, jednak z drugiej strony ustawa ta pozostawia władzom wymiarowym swobodę w ocenie wyników postępowania dowodowego. Ocena taka uchyla się też w konsekwencji z pod kontroli Trybunału, o ile tylko nie jest dowolna. W konkretnym przypadku zaś ani skarga nie zarzuca takiej dowolności, ani też Trybunał jej się nie dopatrzył.

Kierując się temi rozważaniami, NTA na zasadzie art. 19 swej ustawy (poz. 400/26 Dz. Ust.) uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu określonej wyżej obrazy formalnych przepisów art. 64 ustawy o podatku dochodowym.

Kilka zagadnień z dziedziny opodatkowania na podstawie oznak zewnętrznych nasuwa się z okazji powyższego wyroku:

1. Czy ustawa polska umożliwia nałożenie podatku dochodowego na płatnika, który żyje na wysokiej stopie, jednak tylko z zaciągania pożyczek i gry w karty? W szczególności czy może to nastąpić przy pomocy art. 64 ustawy o podatku dochodowym na podstawie oznak zewnętrznych? Na pytanie to należy odpowiedzieć przecząco.

Trzeba bowiem wyjść z założenia, że obliczanie dochodu podatnika jest normą przy wymiarze podatku dochodowego. Prawidłowy sposób tego obliczenia idzie przez odrębne z każdego źródła ustalanie dochodu, przez badanie wpływów, potrąceń i odliczeń, przez podnoszenie i wyjaśnianie wątpliwości, żądanie i udzielanie uzupełnień, badanie dowodów, ksiąg i bilansów. Wyjątkowo nie obliczenie, lecz oszacowanie dochodu jest treścią i wynikiem postępowania wymiarowego. Ten wyjątkowy przypadek jest w postanowieniach art. 64 określony. Zastosowanie tego artykułu następuje wówczas, gdy Komisja uzna materjał, jakim rozporządza, za niedostateczny do dokonania tego obliczenia i ustalenia dochodu. Za niedostateczny, mimo przeprowadzonego postępowania wyjaśniającego, i za niedostateczny tak dalece, że nie dozwala na dokonanie wymiaru zaocznego w myśl art. 63 ust. 2 ustawy.

W tem położeniu bywa władza przedewszystkiem wówczas, gdy wcale nie ma materjału o dochodach płatnika, albo gdy posiadany materjał jest niezupełny i daje informacje tylko o niektórych źródłach dochodu, równocześnie jednak władza ma wiadomość o zewnętrznych oznakach, które świadczą o wydatkach domowych i osobistych płatnika oraz o jego ogólnem ekonomicznem położeniu. W drodze wnioskowania dochodzi władza do konkluzji, że jest dysproporcja między dochodem, na jaki wspomniane oznaki zewnętrzne wskazują, a cyfrą dochodu, jaka wynika z materjału władzy.

Ta dysproporcja, albo zupełny brak materjału o dochodach płatnika, przy równoczesnem stwierdzeniu oznak zewnętrznych, jest warunkiem stosowania art. 64 ustawy i ustalania tą wyjątkową drogą dochodu płatnika. Również brzmienie ustawy („...obliczenie dochodu... ustalić dochód na podstawie...") popiera zapatrywanie, że chodzi tu o sposób udowodnienia dochodu i o wyposażenie władzy w surogaty dowodzenia, o ułatwienie jej wymiaru. Wynika z tego zatem, że musi przedewszystkiem istnieć dochód, by zastosować art. 64 ustawy.

Jeżeli zostanie stwierdzone, że płatnik nie ma dochodu, podlegającego opodatkowaniu (nieperjodyczne darowizny, spożywanie majątku i t. d., art. 7 ustawy), albo że jego wpływy wogóle nie podpadają pod pojęcie dochodu, (zaciągnięte pożyczki, wygrane w karty i t. d.), wówczas i jego opodatkowanie, także i przy pomocy art. 64 ustawy, nie jest możliwe.

Inne zapatrywanie, nieraz spotykane, pochodzi stąd, że w Niemczech istnieje opodatkowanie konsumcji (ustawa z 10 sierpnia 1925, § 49 ...Verbrauch... an Stelle des Einkommens der Besteuerung zugrundegelegt...). Wprowadzenie tam takiego przepisu nastąpiło w związku z objawami wywołanemi inflacją pieniężną, kiedy bardzo częstem zjawiskiem był płatnik nie żyjący z dochodów, tylko z majątku, szybko spekulacją zarobionego, albo z innych niezwykłych procederów, które nie mieściły się w przyjętem zdawna pojęciu dochodu. Dla tych płatników stworzono opodatkowanie podług konsumcji. W Polsce, w chwili uchwalenia pierwszej ustawy o podatku dochodowym z 16 lipca 1920, nie było jeszcze inflacji, o jakiej wyżej mowa, a ustalone w r. 1920 brzmienie ustawy nie uległo potem zmianie. Opodatkowania zatem według konsumcji ustawodawca polski nie miał na myśli i taka wykładnia nie byłaby oparta na obowiązujących przepisach.

2. Kiedy władza ma prawo sięgnąć do opodatkowania na podstawie zewnętrznych oznak?

Naogół do stosowania tego przepisu jest władza pochopna. Rzecz zrozumiała, bo wymiar taki jest łatwiejszy do opracowania, a wydaje się łatwiejszym do motywowania, płatnicy zaś, o jakich tu chodzi, z reguły nie cieszą się względami władz. Z drugiej strony, jak duża sposobność do dowolności, jak duże niebezpieczeństwo dla płatnika, skoro NTA nie będzie się mógł wdać w sprawę wysokości przyjętego przez Komisję dochodu, jako opartą na swobodnem uznaniu władzy? Tem więcej trzeba pamiętać, że tu chodzi o wyjątkowy przepis, który zatem winien być ściśle interpretowany i stosowany.

A zatem stosować można ten przepis tylko do osób fizycznych, które mają wydatki domowe i osobiste (Zbiór wyroków NTA Nr. 252 S). Nie można przytem pominąć wniosków i jakichkolwiek danych, które mogą prowadzić do ustalenia dochodu chociażby z jednego lub kilku źródeł, i odrazu stosować omawiany przepis; przeciwnie, władza winna przeprowadzić prawidłowe postępowanie wyjaśniające przy szczegółowem podaniu płatnikowi oznak zewnętrznych, dojść do konkluzji, że nie potrafi ustalić całego dochodu według poszczególnych źródeł, a dopiero wówczas posłużyć się artykułem 64 ustawy (Zbiór Nr. 404 S, 145 S i omawiany wyrok). Ogólny dochód ma być ustalony na podstawie zewnętrznych oznak, a dochody ustalone z poszczególnych źródeł wchodzą w skład tego dochodu (Zbiór Nr. 280 S; OPA, I, 70 i powyższy wyrok).

Dr. I. Weinfeld

175.

PODATEK DOCHODOWY.

Podatek od uposażeń. Mieszkanie służbowe członka zarządu związku komunalnego.

Mieszkanie służbowe, przydzielone członkowi zarządu związku komunalnego wzamian dodatku mieszkaniowego, nie może być uważane za udzielone bezpłatnie w rozumieniu § 20 p. 4 rozporządzenia z 22 kwietnia 1922 poz. 301 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 23 maja 1932 l. rej. 2324/29 w sprawie Magistratu m. Kórnika przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń służbowych.

... Według art. 20 ustawy o podatku dochodowym, w brzmieniu ogłoszonem rozporządzeniem Ministra Skarbu z 30 kwietnia 1925 poz. 411 Dz. Ust., uważa się za dochód z uposażeń służbowych wszelkiego rodzaju wynagrodzenia w pieniądzach lub w naturze, jakie podatnik uzyskuje ze swego stanowiska służbowego łącznie z wszystkiemi dodatkami. Rozporządzenie zaś wykonawcze Ministra Skarbu z 22 kwietnia 1922 poz. 301 Dz. Ust., powtarzając w § 20 zasady, wyłuszczone w powołanym art. 20 ustawy, w ustępie 4 tegoż paragrafu wyjaśnia, iż oprócz świadczeń w gotówce uwzględnić należy także wartość czynszową udzielonego bezpłatnie przez służbodawcę mieszkania, którąto wartość oblicza się w myśl § 32 rozporządzenia Ministra Skarbu z 14 maja 1921.

Z przytoczonych przepisów prawnych wynika, że, o ile mieszkanie udzielone zostało bezpłatnie przez służbodawcę, jako dodatek do uposażenia służbowego, to wartość czynszowa tego mieszkania winna być ustalona na zasadzie obowiązujących przepisów i doliczona do uposażenia w gotówce przy wymiarze podatku dochodowego.

W konkretnym przypadku niema między stronami sporu co do tego, że burmistrz m. Kórnika otrzymał od Magistratu służbowe mieszkanie. Sporna jest jedynie kwestja, czy mieszkanie to było udzielone burmistrzowi bezpłatnie w rozumieniu powołanych przepisów prawnych.

Magistrat m. Kórnika powołuje się na uchwałę Rady Miejskiej z 21 lipca 1925 w celu wyjaśnienia owej spornej kwestji. Punkt 5 rzeczonej uchwały ma brzmienie następujące: „Rada Miejska uchwala dla burmistrza ... następujące pobory: grupę IX szczebel b) w myśl ustawy z 9 października 1923 (Dz. Ust. poz. 924), ... dodatek reprezentacyjny w wysokości 20% powyższych poborów i wzamian dodat-

ku mieszkaniowego wolne mieszkanie w ratuszu". Treść i brzmienie powyższej uchwały wskazują, że w konkretnym przypadku burmistrz pomienione mieszkanie otrzymał nie bezpłatnie, lecz za zapłatą w wysokości należnego dodatku mieszkaniowego.

Jeżeli za mieszkanie potrącano burmistrzowi z należnych poborów kwotę, ustaloną przez reprezentację gminy i zatwierdzoną przez władzę nadzorczą w myśl § 18 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 30 grudnia 1924 poz. 1073 Dz. Ust., na któryto przepis powoływało się odwołanie, to brak było podstawy dla władz wymiarowych do ustalenia, że mieszkanie zostało udzielone bezpłatnie, i w konsekwencji wymiar przedstawia się jako niezgodny z ustawą.

Z tych powodów należało uchylić zaskarżone orzeczenie na podstawie art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., pomijając na zasadzie art. 24 tejże ustawy poruszoną po raz pierwszy w skardze kwestję, czy dodatek mieszkaniowy, pobierany przez pracowników związków komunalnych, podlega podatkowi dochodowemu.

Konsekwencją powyższej wykładni jest to, że w przypadkach otrzymywania przez pracowników państwowych i komunalnych, a także pracowników prywatnych, mieszkania w naturze w miejsce dodatku mieszkaniowego, podstawą obliczenia wysokości potrąceń z tytułu podatku dochodowego od uposażeń będzie każdorazowe wynagrodzenie perjodyczne wraz z dodatkiem mieszkaniowym, któryby otrzymywał pracownik, gdyby nie posiadał mieszkania w naturze. O ile wysokość dodatku mieszkaniowego nie jest kwotowo ustalona normami uposażenia, stosowanemi przez pracodawcę, wówczas należy ją obliczyć według wartości użytkowej mieszkania, dostarczonego przez służbodawcę w naturze. W konkretnym zatem przypadku, władze skarbowe, w miejsce wartości użytkowej mieszkania, powinny przyjąć za podstawę potrąceń podatku dochodowego od uposażeń dodatek mieszkaniowy, przewidziany dla pracowników komunalnych w IX stopniu służbowym, gdyż mieszkanie w naturze zostało dostarczone przez Magistrat m. Kórnika burmistrzowi w miejsce wypłaty dodatku mieszkaniowego w gotówce.

W związku z pominiętą przez NTA z powodów formalnych kwestją, czy dodatek mieszkaniowy, pobierany przez pracowników związków komunalnych, podlega podatkowi dochodowemu czy też nie, należy podkreślić, że w ramach przepisów ustawy o podatku dochodowym dodatek ten bezwzględnie podlega opodatkowaniu. Ani ustawa, ani rozporządzenie wykonawcze nie przewidują zwolnienia od podatku dodatku mieszkaniowego pracowników państwowych, ani komunalnych.

W praktyce zwolnienie takie jest stosowane na podstawie corocznej decyzji Ministra Skarbu, wydawanej na podstawie art. 120 i 126 ustawy o podatku dochodowym. Mianowicie Minister Skarbu na zasadzie art. 120 ustawy odracza corocznie pobór podatku dochodowego od dodatku mieszkaniowego pracowników państwowych i komunalnych po koniec roku, a z upływem danego roku, na zasadzie art. 126 ustawy, zarządza umorzenie podatku.

Kwestja zwolnienia od podatku dochodowego dodatku mieszkaniowego w powyższym trybie nie podlegałaby rozpatrzeniu przez NTA, ponieważ zależna jest od swobodnego uznania Ministra Skarbu, a zatem w razie nieprzyznania zwolnienia niema naruszenia obowiązujących przepisów ustawy.

Jan Urban

176.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obowiązek podatkowy Miejskich Zakładów Zaopatrywania m. st. Warszawy. Stawka podatku przy detalicznej sprzedaży przez te Zakłady kawy i herbaty oraz przy sprzedaży pieczywa z własnej piekarni. Opodatkowanie t. zw. obrotów wewnętrznych[1]).

1. Miejskie Zakłady Zaopatrywania m. st. Warszawy nie są przedsiębiorstwem użyteczności publicznej w rozumieniu art. 3 p. 3 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.).

2. Detaliczna sprzedaż kawy i herbaty, nie będących produktami spożywczemi pochodzenia krajowego, nie korzysta z ulgowej stawki z art. 7 lit. c) powołanej wyżej ustawy.

3. Hurtowa sprzedaż pieczywa, wytwarzanego w piekarni, stanowiącej samoistne przedsiębiorstwo przemysłowe, nie korzysta, jako obrót przedsiębiorstwa przemysłowego, z ulgowej stawki z art. 7 lit. b) powołanej ustawy także wówczas, gdy sprzedaż taka odbywa się w zakładzie handlowym, należącym do właściciela piekarni, natomiast detaliczna i drobna sprzedaż w oddzielnym zakładzie handlowym pieczywa, pochodzącego z piekarni, należącej do właściciela zakładu handlowego, korzysta z ulgowej stawki na zasadzie art. 7 lit. c) powołanej ustawy.

4. Wartość towarów, oddanych przez Miejskie Zakłady Zaopatrywania m. st. Warszawy innym przedsiębiorstwom, zakładom i instytucjom miejskim, nie mającym odrębnej osobowości prawnej, nie stanowi obrotu, podlegającego opodatkowaniu. (Zasada prawna).

---

[1]) W kwestji opodatkowania t. zw. obrotów wewnętrznych NTA wypowiedział się już w wyroku z 23 stycznia 1932 l. rej. 1184/28, wydanym w sprawie Zarządu dóbr i lasów Raczyńskich w Dębicy. W sporze tym chodziło o warsztaty rolnicze — stolarnię i kuźnię — prowadzone z świadectwem VI kategorji przedsiębiorstw przemysłowych, które były obliczone nietylko na zaspokojenie potrzeb własnego gospodarstwa, lecz także gospodarstw osób trzecich. Spór powstał z powodu włączenia przez władze podatkowe do podstaw wymiaru wartości produkcji warsztatów, przeznaczonej na zaspokojenie potrzeb gospodarstwa rolnego właściciela tych warsztatów oraz zakładów (cegielnia, tartak), z tem gospodarstwem związanych. Otóż w omawianej sprawie NTA uchwalił zasadę prawną następującej treści: W przedsiębiorstwie „warsztatów rolniczych kołodziejskich", należącem do właściciela gospodarstwa rolnego i prowadzonem za świadectwem kategorji przemysłowej, wartość produkcji, przeznaczonej na zaspokojenie własnych potrzeb gospodarstwa rolnego, nie stanowi obrotu podatkowego w rozumieniu punktu 7 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 7 października 1932 l. rej. 1309/30 w sprawie gminy m. st. Warszawy, działającej na rzecz Miejskich Zakładów Zaopatrywania m. st. Warszawy, przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

Magistrat m. st. Warszawy wykazał w zeznaniu o obrocie obrót, osiągnięty w r. 1928 przez Miejskie Zakłady Zaopatrywania Warszawy w ogólnej sumie 47.012.911,05 zł, w tem 4.789.811,97 zł do opodatkowania według 2% stawki, 15.302.590,61 zł według 1% stawki, 26.768.089,90 zł według ½% stawki i 152.418,57 zł według 5% stawki podatkowej, oświadczając, że prowadzi księgi handlowe. W piśmie z 15 lutego 1929 Magistrat zastrzegł się, że aczkolwiek zeznanie o obrocie złożył, to jednak obowiązku podatkowego Miejskich Zakładów Zaopatrywania nie uznaje. I Urząd Skarbowy w Warszawie, opierając się na wynikach rewizji ksiąg handlowych Zakładów, stwierdzonych w protokóle z 18 lutego 1929, ustalił ogólną sumę obrotu tychże na 59.092.587,12 zł, w tem 19.042.008,46 zł do opodatkowania według 2% stawki, 11.868.053,78 zł według 1% stawki, 28.030.176,31 zł według ½% i 152.348,57 zł według 5% stawki podatkowej.

Od nakazu płatniczego wniósł Magistrat odwołanie, w którem podniósł następujące zarzuty:

1) Miejskie Zakłady Zaopatrywania Warszawy, jako przedsiębiorstwo użyteczności publicznej, prowadzone przez związek samorządowy, są zwolnione na zasadzie art. 3 p. 3 ustawy o podatku przemysłowym od podatku przemysłowego.

2) Przy wymiarze podatku zostały zastosowane niewłaściwe stawki podatku, albowiem: a) do obrotu węglem, dokonanego przez dział materjałów opałowych w hurtowej sprzedaży na kwotę 5.340.257,21 zł, jako artykułem pierwszej potrzeby, należało zastosować zamiast 2% stawki 1% stawkę, b) również do obrotu w kwocie 32.346,71 zł, osiągniętego z detalicznej sprzedaży artykułów kolonjalnych pierwszej potrzeby, jak kawa, herbata i t. p., należało zastosować 1% stawkę, c) wreszcie do obrotu pieczywem, osiągniętego ze sprzedaży hurtowej w kwocie 70.746,87 zł oraz ze sprzedaży detalicznej w kwocie 160.862,79 zł, należało zastosować, jako obrotu artykułem pierwszej potrzeby, ½% stawkę (hurt) względnie 1% stawkę (detal).

3) Obrót w kwocie 1.061.114,55 zł, opodatkowany według 1% stawki, i w kwocie 8.411.474,47 zł, opodatkowany według 2% stawki, jako pochodzący z dostawy przez Zakłady instytucjom i zakładom miejskim, należącym do gminy m. st. Warszawy, artykułów pierwszej potrzeby, nie podlega na zasadzie art. 5 ust. 2 ustawy opodatkowaniu. . . .

Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie orzeczeniem z 15 listopada 1929 odwołania nie uwzględniła....

Powyższe orzeczenie Izby Skarbowej stanowi przedmiot skargi do NTA, w której gmina podtrzymuje wszystkie zarzuty odwołania.

NTA rozważył, co następuje:

Obowiązek podatkowy Miejskich Zakładów Zaopatrywania Warszawy na tle przepisu art. 3 p. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. został przesądzony wyrokiem NTA z 11 grudnia 1929 l. rej. 4543/27 (Zbiór wyroków Nr. 224 S) w sensie pozytywnym. Na motywy tegoż wyroku NTA powołuje się na zasadzie § 34 swego regulaminu (poz. 537/28 Dz. Ust.).

Przechodząc do rozważenia zarzutów skargi w kwestji stawek podatkowych, podnieść należy, że pierwszy z tych zarzutów nie jest uzasadniony. W odwołaniu płatnik domagał się zastosowania do obrotu 5.340.257,21 zł, dokonanego węglem przez dział materjałów opałowych, 1% stawki, twierdząc, że węgiel, jako artykuł pierwszej potrzeby, podlega przy sprzedaży hurtowej w myśl lit. B załącznika do art. 7 ust. 2 ustawy i § 26 rozporządzenia wykonawczego 1% stawce podatku. Strona skarżąca w odwołaniu nie przytoczyła jednak, a tem mniej nie udowodniła okoliczności faktycznych, kwalifikujących w danym wypadku handel węglem jako hurtowy w rozumieniu art. 7 ust. 3 ustawy, w szczególności nie twierdziła, że nabywcami byli wyłącznie kupcy i przemysłowcy oraz przedsiębiorstwa państwowe i komunalne i że nabycie węgla nastąpiło celem odprzedaży, dalszej produkcji lub eksploatacji. Skoro w tym stanie rzeczy władza przyjęła, iż nie zachodzą warunki zastosowania ulgowej stawki, przewidzianej dla handlu hurtowego, i oddaliła odwołanie, to NTA nie mógł się w tem dopatrzeć ani obrazy prawa, ani też wadliwości postępowania.

Brak również podstawy do zastosowania 1% stawki na zasadzie art. 7 lit. c) ustawy, ponieważ chodzi tu o węgiel, który nie jest artykułem s p o ż y w c z y m pierwszej potrzeby i jako taki nie jest wymieniony pod lit. A załącznika do art. 7 ustawy.

Niema również uzasadnienia zarzut, iż do obrotu, osiągniętego z detalicznej sprzedaży kawy i herbaty, jako „spożywczych artykułów kolonjalnych pierwszej potrzeby", należało zastosować 1% stawkę podatkową. Ustawa o podatku przemysłowym upoważniła w art. 7 ustęp ostatni Ministra Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu do ustalenia wykazu artykułów pierwszej potrzeby. Załącznik do art. 7 ustawy i § 26 rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu z 8 sierpnia 1925 poz. 560 Dz. Ust. obejmuje wykaz tychże artykułów, ustalony na podstawie wymienionego wyżej upoważnienia ustawowego. Otóż według wykazu do artykułów pierwszej potrzeby

zostały zaliczone: zboże, ziemiopłody oraz jadalne produkty spożywcze pochodzenia krajowego, śledzie solone, wędzone i opiekane tak krajowe, jak i zagraniczne. W przykładowem wyliczeniu jadalnych produktów spożywczych pierwszej potrzeby pochodzenia krajowego wymienia wykaz także kawę zbożową. Z powyższego wynika, że kawa ziarnista i herbata, jako artykuły pochodzenia zagranicznego, nie podpadają pod artykuły pierwszej potrzeby, objęte tymże wykazem, który jadalne produkty spożywcze zalicza do tychże artykułów tylko o tyle, o ile one są pochodzenia krajowego.

O ile chodzi o zarzut, że do obrotu z handlu pieczywem należało zastosować z uwagi, iż pieczywo zostało zaliczone do artykułów spożywczych pierwszej potrzeby, zamiast 2% stawki ½% stawkę przy sprzedaży hurtowej, zaś 1% stawkę przy handlu detalicznym, to pozwana władza zarówno w zaskarżonej decyzji, jak i w odpowiedzi na skargę stoi na stanowisku, że Miejskie Zakłady Zaopatrywania dokonywały sprzedaży pieczywa nie w charakterze samoistnego przedsiębiorstwa handlowego, lecz w charakterze przedsiębiorstwa, sprzedającego pieczywo z własnych piekarń, prowadzonych w sposób fabryczny. Stanowisko to pozwanej władzy, o ile chodzi o obrót ze sprzedaży hurtowej i o zastosowanie do tegoż obrotu ½% stawki podatkowej, należałoby w tym tylko wypadku uznać za uzasadnione, gdyby należące do Zakładów piekarnie uznane zostały za oddzielne przedsiębiorstwo przemysłowe względnie za oddzielne przedsiębiorstwa przemysłowe w rozumieniu art. 12 ustawy, obowiązane do wykupienia świadectwa przemysłowego, w tym bowiem wypadku obrót osiągnięty przez te Zakłady z wypieku pieczywa we własnych piekarniach, stanowiących oddzielne przedsiębiorstwo względnie przedsiębiorstwa przemysłowe, choćby sprzedaż pieczywa odbywała się w zakładzie handlowym płatnika, należałoby uznać za obrót przedsiębiorstwa przemysłowego. Akta wymiarowe jednak bynajmniej nie stwierdzają, czy prowadzone przez Miejskie Zakłady Zaopatrywania piekarnie zostały uznane za oddzielne przedsiębiorstwo, względnie przedsiębiorstwa przemysłowe, obowiązane do wykupienia osobnych świadectw, i czy w konsekwencji obrót z wytworzonego w tychże piekarniach pieczywa należy uważać za obrót przemysłowy. W braku powyższego stwierdzenia Trybunał uznał, iż stan faktyczny sprawy wymaga we wskazanym wyżej kierunku uzupełnienia, a tem samem, że postępowanie dotknięte jest wadliwością, uzasadniającą w myśl art. 19 ustawy o NTA (poz. 400/26 Dz. Ust.) uchylenie zaskarżonej decyzji.

Natomiast o ile chodzi o opodatkowanie obrotu, pochodzącego z detalicznej sprzedaży pieczywa, to Trybunał powołuje się na motywy wyroku z 4 września 1929 l. rej. 1408/27 (Zbiór wyroków Nr.

142 S), w którymto wyroku Trybunał orzekł i uzasadnił, że detaliczna lub drobna sprzedaż artykułów spożywczych pierwszej potrzeby w oddzielnym zakładzie handlowym korzysta ze zniżonej stawki podatku w myśl art. 7 lit. c) ustawy z 15 lipca 1925 także wówczas, gdy artykuły te wytwarzane są w zakładzie przemysłowym, należącym do tego samego właściciela. Ponieważ według powyższych motywów do obrotu skarżącej, pochodzącego z detalicznej sprzedaży pieczywa, należało zastosować 1% stawkę podatkową także w wypadku, gdy piekarnie stanowią oddzielne przedsiębiorstwo przemysłowe, przeto zaskarżona decyzja jest w tej części niezgodna z ustawą.

Dalszy zarzut skargi dotyczy uznania przez pozwaną władzę za obrót, podlegający opodatkowaniu, przychodów z dostaw przez Miejskie Zakłady Zaopatrywania Warszawy towarów innym przedsiębiorstwom i instytucjom miejskim, któreto przychody — zdaniem płatnika — nie podlegają opodatkowaniu, gdyż nie może być mowy o jakichkolwiek transakcjach, a zatem i obrocie, między instytucjami, należącemi do tej samej osoby prawnej, jaką jest w danym wypadku gmina m. st. Warszawy. W odpowiedzi na skargę władza pozwana nie przeczy, że zarówno Miejskie Zakłady Zaopatrywania, jak i przedsiębiorstwa i instytucje, przez te zakłady zaopatrywane w towary, należą do jednej i tej samej osoby prawnej, t. j. do gminy m. st. Warszawy; wobec tego Trybunał przyjął tę okoliczność za niesporną. Pozwana władza jednak uznała w odpowiedzi na skargę powyższy zarzut za nieuzasadniony na tej podstawie, że wewnętrzny obrót, przewidziany w art. 5 ust. 2 ustawy, zachodzi w tym tylko wypadku, gdy ma miejsce wydanie jakiegokolwiek towaru z jednego *przedsiębiorstwa* (oddziału, zakładu o charakterze przedsiębiorstwa) *do innego przedsiębiorstwa*, należącego do tego samego przedsiębiorcy, w danym zaś wypadku chodzi o szpitale, przytułki, zakłady dobroczynne i t. d., które żadnych cech przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów ustawy o podatku przemysłowym nie mają. Jak z powyższego wynika, pozwana władza oparła swą odmowną decyzję na przepisach art. 5 ust. 2 ustawy, który głosi, że „obrotów wewnętrznych przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, t. j. wydania jakiegokolwiek artykułu z jednego oddziału, czy też z jednego zakładu względnie przedsiębiorstwa do drugiego, należącego do tego samego przedsiębiorcy, nie uważa się za obrót", wysnuwając z tego przepisu wniosek a contrario, iż jeżeli chodzi o t. zw. obrót wewnętrzny, dokonany między należącemi do tego samego właściciela zakładami, nie mającemi charakteru przedsiębiorstw przemysłowych, czy też handlowych, to obrót taki podlega opodatkowaniu.

Powyższe jednak stanowisko pozwanej władzy nie może być uznane za trafne. Z pojęcia bowiem obrotu, jako odpłatnej wymiany towarów i usług, wynika, że istotną jego cechą jest moment dwustronności i że nie może być mowy o zaistnieniu obrotu przy jednym podmiocie prawnym. Ustawa z 15 lipca 1925, określając w art. 5 p. 1 obrót przedsiębiorstwa handlu towarowego i skupu zawodowego, głosi, że za obrót w tych przedsiębiorstwach uważa się sumę przychodu brutto za towary sprzedane za gotówkę, wymienione lub sprzedane na kredyt... W przepisie tym jest oczywiście mowa o umowie sprzedaży, względnie o umowie zamiany w rozumieniu prawa cywilnego, a zatem o aktach prawnych dwustronnych, wymagających do swego zaistnienia dwóch podmiotów prawnych.

Od powyższej zasady zawierała poprzednia ustawa o podatku przemysłowym z 14 maja 1923 poz. 412 Dz. Ust. wyjątki, poddając opodatkowaniu, w pewnych określonych w ustawie wypadkach, t. zw. obroty wewnętrzne, do których ustawa zaliczała w przedsiębiorstwach handlu hurtowego wyrażoną w cenach hurtowych wartość towarów, oddanych do sprzedaży zakładom handlu detalicznego lub drobnego, należącym do tego samego właściciela (art. 5 p. 1 ust. 2 ustawy), zaś w przedsiębiorstwach przemysłowych obliczoną w cenach hurtowych wartość surowców, półfabrykatów i wyrobów, wydanych zarówno z samego zakładu przemysłowego, jak i z należących do niego składów innym przedsiębiorstwom i zakładom, należącym do tego samego właściciela (art. 5 p. 8 ust. 2 ustawy). Tylko więc określone w powyższych przepisach obroty przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych z przedsiębiorstwami względnie zakładami, należącemi do tego samego właściciela, uznane zostały w ustawie za podlegające opodatkowaniu. Nie stanowił przeto obrotu, podlegającego w myśl powyższych przepisów poprzedniej ustawy opodatkowaniu w przedsiębiorstwie handlowem, obrót, pochodzący z wydania towarów do innych zakładów tego samego właściciela, nie mających charakteru zakładów handlowych. (Patrz wyrok NTA z 10 września 1928 l. rej. 826/26, Zbiór wyroków Nr. 1496).

Z motywów do projektu rządowego o zmianie niektórych postanowień ustawy z 14 maja 1923 (Druk Sejmowy Nr. 1731) wynika, że ustawa o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 nie zna opodatkowania t. zw. obrotów wewnętrznych. Projektodawca bowiem, omawiając w motywach projektowane zmiany, zaznaczył, co następuje: „Najpoważniejszą z zaprojektowanych zmian jest zniesienie opodatkowania t. zw. obrotów wewnętrznych, powstających z tytułu przejścia towarów z jednego do drugiego zakładu tego samego przedsiębiorstwa". Ustęp zaś ostatni motywów głosi: „Rozszerzenie ulg eksportowych,

skasowanie opodatkowania obrotów wewnętrznych... oddziała niewątpliwie dodatnio na życie gospodarcze". W związku z tą intencją ustawodawcy uchylenia opodatkowania obrotów wewnętrznych, wyrażoną w motywach, oraz z uwagi na poprzednie brzmienie art. 5 p. 1 i p. 8 ustawy zamieszczone zostało w ustępie 2 art. 5 nowej ustawy wyraźne postanowienie tej treści, iż „obrotów wewnętrznych przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, t. j. wydania jakiegokolwiek artykułu z jednego oddziału, czy też z jednego zakładu względnie przedsiębiorstwa do drugiego, należącego do tego samego przedsiębiorcy, nie uważa się za obrót". Postanowienie to może być rozumiane tylko w ten sposób, że ono uchyla dotychczasowe opodatkowanie t. zw. obrotów wewnętrznych, przewidziane w ustawie z 14 maja 1923. Dalej idącego znaczenia temu przepisowi nadawać nie można, w szczególności niedopuszczalna jest taka wykładnia omawianego przepisu, że skoro jest w nim wyraźnie mowa tylko o przedsiębiorstwach, oddziałach i zakładach, należących do tego samego przedsiębiorcy, to we wszystkich pozostałych wypadkach, w których t. zw. obroty wewnętrzne pod powyższy przepis ustawowy podciągnąć się nie dadzą, podlegają one opodatkowaniu. Skoro bowiem ustawa z 14 maja 1923 w pewnych określonych wypadkach poddała opodatkowaniu także t. zw. obroty wewnętrzne, nie będące w zasadzie obrotem, i skoro nowa ustawa to postanowienie ustawy poprzedniej uchyliła, to błędne byłoby wysnuwanie wniosku, że w wypadkach t. zw. obrotów wewnętrznych, nie przewidzianych jako takie w ustawie z 14 maja 1923 i nie poddanych w tejże ustawie opodatkowaniu i dlatego oczywiście nie objętych przepisem uchylającym nowej ustawy (art. 5 ust. 2), obowiązek podatkowy istnieje. Wykładnia taka pozostawałaby zresztą w jaskrawej sprzeczności z intencją ustawodawcy skasowania wogóle opodatkowania obrotów wewnętrznych, wyrażoną w motywach do projektu nowej ustawy.

Z wyłuszczonych wyżej powodów NTA uznał, iż do przyjęcia za obrót, podlegający opodatkowaniu, przychodów z wydawanych przez Miejskie Zakłady Zaopatrywania Warszawy przedsiębiorstwom, zakładom i instytucjom miejskim towarów brak podstawy prawnej i że zaskarżona decyzja nie jest w tym względzie zgodna z ustawą....

NTA, uznawszy z przytoczonych wyżej powodów zaskarżoną decyzję częścią za dotkniętą wadliwością postępowania, częścią za niezgodną z ustawą, uchylił tę decyzję na zasadzie art. 19 i 26 ustawy o NTA.

177.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw przemysłowych: Sprzedaż odpadków blachy, niezużytych przy produkcji.

1. Przychód brutto w przedsiębiorstwach przemysłowych ze sprzedaży czy to gotowych wyrobów, czy to półfabrykatów lub też surowców, choćby nabytych do produkcji, a z jakiegokolwiek powodu w myśl przeznaczenia nie użytych, stanowi obrót podatkowy w rozumieniu art. 5 p. 7 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.).

2. Odpadki blachy, niezużyte do produkcji, stanowią, w ramach działalności przedsiębiorstwa przemysłowego, produkt uboczny, a ekwiwalent pieniężny za te odpadki wchodzi w skład obrotu podatkowego tegoż przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 23 stycznia 1933 l. rej. 9716/30 w sprawie firmy „Sp. Akc. Przemysłu Elektrycznego w Czechowicach" przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za r. 1929.

...Pierwszy zarzut skargi dotyczy sumy złożonej z poszczególnych pozycyj, któremi skarżąca obciążała rachunek dostawcy blachy miedzianej, potrzebnej skarżącej do wyrobów przyrządów elektrotechnicznych, z tytułu zwrotu temuż dostawcy niezużytych przy produkcji resztek blachy, czyli t. zw. odpadków.

W tej mierze atoli NTA, mając na uwadze stan faktyczny konkretnej sprawy, uznał, że sporna suma stanowi samoistny przychód skarżącej, podpadający pod przepis art. 5 p. 7 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. Według tego przepisu w przedsiębiorstwach przemysłowych, wydobywających lub przetwarzających surowce, albo produkujących wyroby z wydobytych lub zakupionych na własny rachunek materjałów, za obrót, podlegający opodatkowaniu, uważa się sumę przychodu brutto za surowce, półfabrykaty i gotowe wyroby, tak sprzedane za gotówkę, jak i wymienione lub sprzedane na kredyt. Powyższy przepis nie różniczkuje między przedsiębiorstwami produkcji pierwotnej (wydobywającemi surowce) a przedsiębiorstwami przetwórczemi (przerabiającemi surowce czy to z własnej produkcji, czy to nabyte na półfabrykaty lub gotowe wyroby), lecz traktuje je łącznie i jednakowo. Wskazuje na to połączenie w wyliczeniu surowców, półfabrykatów i gotowych wyrobów, pierwszych dwóch pojęć: „surowce", „półfabrykaty" z trze-

ciem: „gotowe wyroby“ przez spójnik „i“. Jeżeli zatem chodzi o przedsiębiorstwo przemysłowe takiego rodzaju, jakie są objęte p. 7 art. 5, to przychód brutto ze sprzedaży czy to gotowych wyrobów, czy to półfabrykatów lub też surowców, chociażby nabytych w celu użycia ich w procesie produkcyjnym, a z jakiegokolwiek powodu w myśl przeznaczenia nieużytych, stanowić będzie obrót podatkowy w rozumieniu tego przepisu.

W konkretnym przypadku skarżąca Spółka niezużyte przy produkcji części blachy zwracała dostawcy tejże blachy i z tego tytułu otrzymywała w myśl własnego twierdzenia „bonifikaty za nabytą blachę“. Otóż blacha, której odpadki zwracano dostawcy, stanowi w przedsiębiorstwie skarżącej bezspornie składnik surowcowy, przeznaczony do wyrobu przyrządów elektrotechnicznych. Odpadki tej blachy, niezużyte do produkcji, stanowią w ramach działalności przemysłowej skarżącej firmy produkt uboczny, różny od wyprodukowanego towaru oraz różny od surowca, t. j. blachy, z której one powstały, gdyż jako odpadki blachy w przedsiębiorstwie skarżącej nie nadawały się do produkcji czy to przyrządów, czy wogóle w myśl przeznaczenia blachy. Nie jest sporne, że skarżącą obciążała pełna cena za nabytą blachę i że nazwane przez skarżącą „bonifikatami“ ekwiwalenty pieniężne za odpadki, zwrócone dostawcy, obliczane były na podstawie współczynników, określonych umową między stronami. O ile chodzi o te zwroty „odpadków“, to dla nabywcy tych odpadków stanowiły one materjał, nieidentyczny ze sprzedawaną przezeń blachą i w odniesieniu do tych „odpadków“ dostawca blachy występował w charakterze nabywcy, chociażby z mocy zastrzeżonego sobie prawa odkupu, zaś nabywca blachy w charakterze zbywcy, chociażby z mocy umową zastrzeżonego sobie prawa powrotnej odprzedaży. Ekwiwalent pieniężny zatem, przypadający za te odpadki, stanowi cenę sprzedaży tych odpadków bez względu na to, czy strony w umowie między sobą nazwały go „bonifikatą“ i czy o ten ekwiwalent w ostatecznym rozrachunku między stronami obniżono sumę należną dostawcy za dostarczoną blachę, czy też ekwiwalent ten stanowił w księgach skarżącej firmy przedmiot odrębnego księgowania jako obciążenia rachunku dostawcy.

Za uznaniem spornej sumy przychodu za część składową obrotu podatkowego przemawia w konkretnym wypadku ta dalsza okoliczność, że te z w r o t y odpadków czyli pozbywanie się niezużytego surowca były zjawiskiem gospodarczem stałem, przewidzianem przez skarżącą w kalkulacji zyskowności swego przedsiębiorstwa, a zatem pozbywanie odpadków, chociażby samemu dostawcy surowca, nosiło cechy zarobkowego pozbywania.

Przepis ustępu końcowego art. 5 ustawy, na który się skarżąca powołuje, nie ma w tym wypadku zastosowania. Przecież nie chodzi tu o pozycje przychodu rachunkowego, spowodowanego zwrotami towaru ze strony skarżącej jako sprzedawczyni tego towaru, lecz o zwrot odpadków surowcowych przez skarżącą jako nabywczynię surowca. Również nie chodzi tu o „bonifikatę“ cen sprzedaży przez skarżącą swoim nabywcom. . . .

Motywy tego — słusznego w zasadzie — wyroku budzą zastrzeżenia, wypowiedziane już w glosie do orzeczenia w sprawie Śląskich Kopalń i Cynkowni (OPA, II, 134). Trudno interpretować p. 7 art. 5 w ten sposób, by w przedsiębiorstwach przemysłowych brana była za podstawę wymiaru suma przychodu brutto za „surowce, półfabrykaty i gotowe wyroby” bez względu na to, czy są to owoce produkcyjnej działalności tego przedsiębiorstwa, czy też przedmioty,stojące w luźnym tylko związku z procesem produkcyjnym. Jeśli się stanie na stanowisku, że niema różnicy między przedsiębiorstwami produkcji pierwotnej i przetwórczemi i we wszystkich tych przedsiębiorstwach narówni uznany będzie za obrót przychód za sprzedane „surowce, półfabrykaty i gotowe wyroby”, to konsekwentnie nie można zajmować stanowiska, że sprzedaż przedmiotów majątkowych — będących niewątpliwie „gotowemi wyrobami” — nie będących jednak „wynikiem działalności wytwórczej danego przedsiębiorstwa” (OPA, II, 98), nie jest obrotem podatkowym. Jeśli sprzedaż surowca obcego pochodzenia jest obrotem podatkowym, to tak samo będzie nim sprzedaż obcego wyrobu gotowego, który znalazł się z jakichkolwiek powodów w opodatkowanem przedsiębiorstwie. Ustawa bowiem tak samo nie różniczkuje, czy „surowce, półfabrykaty i gotowe wyroby” są wytworem podmiotu podatkowego, czy nie, jak nie różniczkuje przedsiębiorstw produkcji pierwotnej i przetwórczych. Jeśli jednak NTA uznał w wyroku Nr. 331 S Zbioru, że obrotem jest tylko przychód brutto uzyskany przez przedsiębiorstwa przemysłowe w związku z ich działalnością produkcyjną, to prostą logiczną konsekwencją tego zasadniczego i głęboko uzasadnionego stanowiska jest jednak konieczność zróżniczkowania między przedsiębiorstwami produkcji pierwotnej, których działalność wytwórcza wyraża się w wydobywaniu surowców, a przedsiębiorstwami przetwórczemi różnego stopnia, których działalności wynikiem są półfabrykaty względnie gotowe wyroby. Interpretacja logiczna musi zawsze mieć pierwszeństwo przed gramatyczną, zwłaszcza, gdy analiza gramatyczna dopuszcza równie dobrze stanowisko, zgodne z interpretacją logiczną, jak i stanowisko odmienne. Zważyć bowiem należy, że spójnik „i” łączy w art. 5 p. 7 pojęcia „półfabrykatów” i „gotowych wyrobów“, które istotnie mogą być wynikiem działalności jednego i tego samego przedsiębiorstwa przetwórczego, i że ujęcie takie mogło mieć raczej na celu ułatwienie uchwycenia wszystkich możliwych kombinacyj produkcji pierwotnej i przetwórczej różnego stopnia w obrębie jednego przedsiębiorstwa przemysłowego, jak traktowanie „łącznie i jednakowo” przedsiębiorstw różnego typu.

W niniejszym wypadku należałoby więc albo uznać odpadki blachy za produkt działalności wytwórczej przedsiębiorstwa — co jednak natrafia na trudności, gdyż zakwalifikowanie tych odpadków jako „półfabrykatu” czy „gotowego wyrobu” nie byłoby zgodne z treścią tych pojęć — albo też stanąć na stanowisku § 27 rozp. wykon. z r. 1932 i uznać dany obrót za obrót odrębnego „przedsiębiorstwa” handlu towarowego z art. 5 p. 1, albo wreszcie — co usunęłoby wszystkie trudności — wyjść z ogólnego pojęcia obrotu, obejmującego wszystkie wypadki art. 5.

Dopóki judykatura takiego ogólnego określenia obrotu, podlegającego podatkowi, nie wytworzy i nie zastosuje do konkretnych wypadków, motywacja najzupełniej słusznych wyroków będzie wciąż natrafiała na trudności i niebezpieczeństwo popadnięcia w sprzeczności.

J. Pomianowski

178.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw przemysłowych: Odsetki zwłoki od ceny sprzedaży, nie zapłaconej w terminie[1]).

Odsetki zwłoki, pobrane od nabywców towaru z powodu niezapłacenia w umówionym terminie ceny kupna, nie stanowią obrotu, podlegającego opodatkowaniu w sprzedającem przedsiębiorstwie przemysłowem na zasadzie art. 5 p. 7 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 3 lutego 1933 l. rej. 1403/31 w sprawie Sp. Akc. „Ferrum" w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1929.

... Jak to wynika z nadesłanych akt sprawy, skarżąca Spółka zarówno w piśmie swojem z 14 czerwca 1930, wniesionem na protokół badania ksiąg handlowych, jakoteż i w odwołaniu kwestjonowała zaliczenie do obrotu kwoty 92.954 zł 67 gr, twierdząc, że kwota powyższa nie ma nic wspólnego ze sprzedażą towarów, które zasadniczo oddawane bywają za gotówkę, płatną w terminie 6 tygodni od daty wystawienia faktury. O ile odbiorca w umówionym i oznaczonym w rachunku terminie gotówki nie zapłaci, to wówczas na podstawie odrębnego porozumienia następuje przyjęcie w miejsce gotówki weksli prolongacyjnych za doliczeniem odsetek od dyskonta weksli. Zarzut ten, poparty powołaniem się na księgi handlowe i dokumenty księgowe, uważać należy za konkretny, uwzględniając moment, iż, w razie wykazania prawdziwości twierdzeń skarżącej, spornych wpływów nie możnaby uznać za przychód brutto w rozumieniu punktu 7 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. Jakkolwiek bowiem słuszne jest zapatrywanie pozwanej władzy, iż omawiane odsetki powstają w związku z transakcją sprzedaży, uzasadniającą obowiązek podatkowy, i jakkolwiek ostateczne wyniki kasowe transakcji mogą w zasadzie obejmować

---

[1]) Powyższa kwestja w odniesieniu do przedsiębiorstw handlu towarowego została rozstrzygnięta w wyroku NTA z 21 maja 1930 l. rej. 1570/28, wydanym w sprawie Sp. Akc. „Lubelski Syndykat Rolniczy" (Zbiór wyroków Nr. 319 S).

także wpływy z tytułu odsetek za prolongowanie terminu płatności, to jednak ustawa bynajmniej nie stawia jako kryterjum obrotu podatkowego wyników kasowych. W przeciwnym bowiem razie nie stawiałaby ustawa narówni sprzedaży za gotówkę z transakcjami kredytowemi, których wyniki kasowe nie ujawniają się w chwili dokonywania transakcji, lecz dopiero w chwili wypłaty ceny kupna, a zatem mogą pod względem czasu należeć nawet do innych okresów, niż ten, który stanowi podstawę obliczenia obrotu i podatku....

179.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót: Zwrot kosztów przewozu z doliczeniem pewnej nadwyżki.

Obciążenie nabywcy towaru kosztami przewozu z doliczeniem pewnej nadwyżki nie stoi na przeszkodzie wyłączeniu z podstaw opodatkowania samych kosztów przewozu na zasadzie art. 5 ust. ost. ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 14 grudnia 1932 l. rej. 7203/30 w sprawie Spółdzielni Rolniczej Kaliskiej z ogr. odp. w Kaliszu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...Ustawa o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. w art. 5 ust. ost. wyłącza z podstaw opodatkowania po należytem udowodnieniu m. i. koszty przewozu, wyłożone za nabywcę towaru. Z powyższego przepisu ustawy wynika, iż wymogiem wyłączenia z podstaw opodatkowania kosztów przewozu jest po pierwsze, aby nabywca był obowiązany do ponoszenia tych kosztów, po drugie, aby sprzedawca wyłożył je zastępczo i żądał zwrotu tych kosztów. Władza pozwana natomiast w rozpoznawanej sprawie koszty przewozu, któremi skarżąca obciążała swych odbiorców, doliczyła do podstaw opodatkowania tylko z tego powodu, że rzeczywiście poniesione koszty nie były zgodne z wykazanem obciążeniem, gdyż poza wzmiankowaną kwotą skarżąca pobierała pewną nadwyżkę na swą korzyść. Ta okoliczność jednak nie wyświetla sama przez się według ustawy decydującego momentu, czy według umów z klientami koszty przewozu obciążały odbiorcę, czy też sprzedawcę. Sama bowiem okoliczność obciążania kosztami przewozu z pewną nadwyżką w wypadkach, gdy odbiorca towaru był obowiązany do ponoszenia tych kosztów, mogłaby stanowić dostateczną podstawę wyłączenia z podstaw opodatkowania

owej tylko nadwyżki. Odmówienie zaś zastosowania przepisów ustępu ostatniego art. 5 ustawy uzasadnione byłoby tylko w tym wypadku, gdy albo zwrot kosztów nie został udowodniony, albo gdyby odbiorca w ogólności do ponoszenia tych kosztów, a zatem i do zwrotu nie był obowiązany. Przedłożone akta sprawy jednak w tym kierunku konkretnych ustaleń nie zawierają, wobec czego NTA uznał, że stan faktyczny wymaga w tym kierunku uzupełnienia....

180.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż kopalniaków kopalniom — stawka podatku.

Sprzedaż kopalniaków kopalniom przez przedsiębiorstwo handlowe nie podlega ulgowej stawce z art. 7 ust. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 3 lutego 1933 l. rej. 7061/31 w sprawie firmy „M. Spława Neyman i J. Ścigalski" Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1930.

...W skardze firma podnosi zarzut obrazy ust. 3 art. 7 ustawy o podatku przemysłowym, motywowany tem, iż pozwana władza zastosowała do części obrotu w kwocie 299.148 zł 72 gr, osiągniętej ze sprzedaży kopalniom t. zw. kopalniaków, normalną stawkę podatkową, zamiast 1% ulgowej stawki, mimo że kopalniaki służą dla celów dalszej produkcji „w rozumieniu wykorzystania tychże przedmiotów sprzedaży przy produkcji, t. j. dla celów eksploatacji tych artykułów".

NTA uznał skargę za nieuzasadnioną, a to kierując się zasadami, wyrażonemi w wyroku z 14 grudnia 1931 l. rej. 9754/30, dotyczącym zupełnie analogicznej sprawy Górnośląskiego Tow. Akc. dla przemysłu drzewnego. W wyroku powyższym NTA orzekł i bliżej uzasadnił, iż materjały drzewne (kopalniaki), sprzedane przez przedsiębiorstwo handlowe kopalniom, nie służą ani celom odprzedaży, ani celom dalszej produkcji, nie służą też celom eksploatacji, zaczem obroty, wynikłe ze sprzedaży tychże, nie mogą być uznane za sprzedaż hurtową w rozumieniu art. 7 ust. 3 ustawy o podatku przemysłowym.

Powołując się na motywy powyższego wyroku, NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

181.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Moc dowodowa zapisków, nie mających charakteru ksiąg handlowych.

Moc dowodowa zapisków, nie mających charakteru ksiąg handlowych, zależy od okoliczności konkretnego przypadku; władza, odmawiając tym zapiskom mocy dowodowej, powinna podać do wiadomości płatnika przesłanki faktyczne, które spowodowały ujemną ocenę tychże dowodów.

Wyrok NTA z 6 lutego 1933 l. rej. 5019/31 w sprawie Leona Watkowskiego w Lipinkach przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...Przystępując do rozważenia zarzutów skargi, skierowanych przeciw ustaleniu wysokości sumy obrotu podatkowego, zaznacza NTA, że Komisja Odwoławcza, załatwiając odwołanie płatnika, podała jako powód pominięcia ofiarowanych w odwołaniu dowodów fakt prowadzenia tylko zapisków, nie dających należytego obrazu obrotów.

NTA uznał, że powyższe motywy zaskarżonej decyzji nie mogą być uważane za rozprawienie się z konkretnemi zarzutami odwołania i istotnemi dla rozstrzygnięcia sprawy wnioskami dowodowemi strony w rozumieniu postanowienia art. 91 ust. 1 w związku z art. 88 i 89 ustawy o podatku przemysłowym. Jakkolwiek bowiem ta ustawa przyznaje kwalifikowaną moc dowodową tylko księgom handlowym, to jednak z tego bynajmniej nie wynika, aby książki obrotu, względnie zapiski nie mogły dać dostatecznej podstawy do ustalenia obrotu. Moc dowodowa takich dokumentów zależy od okoliczności konkretnego przypadku i władza, odmawiając odnośnym dowodom mocy dowodowej, powinna podać do wiadomości płatnika te przesłanki faktyczne, które spowodowały władzę do ujemnej oceny odnośnych dowodów. Powyższym atoli wymogom nie czynią zadość motywy zaskarżonej decyzji. O ile zaś chodzi o motywy, przytoczone dopiero w odpowiedzi na skargę, to stwierdzić należy, że ani protokół urzędowy z 15 czerwca 1929, zawierający wynik badania przedłożonych przez płatnika zapisków, ani też akta administracyjne nie wykazują żadnych momentów, świadczących o niezupełności tychże zapisków, natomiast motyw dysproporcji między rozmiarem przedsiębiorstwa a obrotem wykazanym zapiskami, w tak ogólnikowem ujęciu, bez przytoczenia konkretnych okoliczności faktycznych,

nie może być uważany za dostateczną podstawę do uzasadnienia dyskwalifikującej decyzji odnośnie do ofiarowanych przez płatnika dowodów.

Z powyższych powodów NTA uchylił na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. zaskarżoną decyzję.

182.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zgłoszenie odwołania z zastrzeżeniem późniejszego uzasadnienia.

Ustawa o podatku przemysłowym nie daje podatnikom prawa zgłoszenia odwołania celem zachowania terminu z możnością wniesienia następnie wywodu w dowolnym terminie.

Wyrok NTA z 1 lutego 1933 l. rej. 6648/31 w sprawie Joachima Koenigha w Ostrowiu przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1927 i 1928.

... O ile chodzi o wymiar podatku za r. 1927, to skarga nie jest uzasadniona. Jak to bowiem wynika z akt sprawy, skarżący w ustawowym terminie, przewidzianym w art. 85 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., wniósł wprawdzie w dacie 31 lipca 1928 odwołanie, nie podniósł jednak w niem żadnych wogóle zarzutów, ograniczając się tylko do zapowiedzi, iż nastąpi to w najbliższych dniach po otrzymaniu „potrzebnych podkładek". Zapowiedziane pismo, precyzujące stanowisko skarżącego, wpłynęło dopiero w dacie 13 sierpnia 1928, a więc po upływie terminu odwoławczego, wobec czego instancja odwoławcza zarzutów, w piśmie tem podniesionych, nie miała obowiązku rozpatrywać. Ustawa bowiem o podatku przemysłowym w żadnym przepisie nie zapewnia płatnikom prawa zgłaszania tylko odwołania celem zachowania terminu, a następnie dopiero wywiedzenia tegoż w dowolnym terminie. Gdy zaś odwołanie płatnika, wniesione w terminie odwoławczym, żadnych wogóle punktów zaskarżenia decyzji władzy wymiarowej nie podawało, przeto instancja odwoławcza zgodnie z postanowieniami ustawy o podatku przemysłowym uznała, iż w odwołaniu brak konkretnych zarzutów, i odwołanie to odrzuciła....

183.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedawnienie przestępstw.

Przepisy o przedawnieniu, zawarte w rozporządzeniu o postępowaniu karno - administracyjnem, nie stosują się do przestępstw z ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 30 grudnia 1932 II. 4 K. 984/32.

SN w sprawie Jana S., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Ostrowie, założonej od wyroku tegoż Sądu z 28 kwietnia 1932, na mocy art. 529 i 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Kasacja żąda uchylenia wyroku z powodu obrazy art. 116 ust. 1 ustawy o podatku przemysłowym oraz art. 58 rozporządzenia o postępowaniu karno-administracyjnem przez zastosowanie przepisów o przedawnieniu rozporządzenia o postępowaniu karno-administracyjnem, pomimo że rozporządzenie to nie mogło być stosowane w niniejszej sprawie, mającej charakter przestępstwa skarbowego. Według art. 4 tego rozporządzenia, jego przepisy nie dotyczą dochodzenia i ukarania w sprawach karno-skarbowych wogóle, do którejto dziedziny należą w szczególności także sprawy na tle ustawy o podatku przemysłowym. Na to również wskazuje i przepis art. 68 rozporządzenia o postępowaniu karno-administracyjnem, który porucza wykonanie tego rozporządzenia Ministrowi Spraw Wewnętrznych i Sprawiedliwości, lub Ministrowi Spraw Wojskowych, nie wymienia zaś Ministra Skarbu, któremu podlegają władze administracyjno-skarbowe, uprawnione do przeprowadzenia dochodzeń i ukarania. Wobec tego błędne jest zapatrywanie Sądu, że w sprawie niniejszej ma zastosowanie przepis art. 58 cyt. rozporządzenia o postępowaniu w sprawach karno-administracyjnych. Podstawą zatem rozpoznania sprawy niniejszej, zarzucającej oskarżonemu popełnienie przestępstwa z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, mogą być wyłącznie przepisy tejże ustawy.

Skoro zaś art. 116 ust. 1 tej ustawy w redakcji obowiązującej poprzednio (art. 2 k. k. r. 1932) stanowi, że odpowiedzialność za przestępstwa, wymienione w art. 96 do 104, gaśnie po upływie 2 lat od dnia popełnienia przestępstwa, to i przedawnienie ścigania tego przestępstwa następuje po upływie wyżej zakreślonego czasu.

Ponieważ w danym wypadku czyn przestępny oskarżonego, polegający na niewykupieniu świadectwa przemysłowego, rozpoczął się

w myśl art. 30 ustawy o podatku przemysłowym z dniem 1 stycznia roku podatkowego, t. j. z dniem 1 stycznia 1931, stał się zaś przez prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego dokonanym dopiero z chwilą pociągnięcia oskarżonego do odpowiedzialności karno-skarbowej, przeto w myśl powyższego, gdyby nawet liczyć początek biegu przedawnienia od dnia 1 stycznia 1931, to przedawnienie ścigania nastąpiłoby dopiero z dniem 1 stycznia 1933.

Gdy jednak w sprawie tej w każdym razie w dniu 16 kwietnia 1932 bieg przedawnienia został przerwany, to w tym stanie rzeczy brak wogóle jakichkolwiek podstaw do przyjęcia, że zarzucone oskarżonemu przestępstwo uległo przedawnieniu.

184.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż krajowych win, koniaków i t. p. — kategorja świadectwa przemysłowego.

Prowadzący drobną sprzedaż win winogronowych, koniaków, wódek i t. p. obowiązany jest wykupić świadectwo przemysłowe II kategorji nawet wówczas, gdy sprzedaje wyroby krajowe.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 18 października 1932 II. 4 K. 718/32.

SN w sprawie Antoniego Ch., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., po rozpoznaniu kasacji Prokuratora Sądu Okręgowego w Chojnicach, założonej od wyroku tegoż Sądu z 11 lutego 1932, na podstawie art. 529 i 532 k. p. k. wyrok zaskarżony uchylił.

Kasacja, oparta na lit. a) art. 494 k. p. k., żąda uchylenia wyroku i zarzuca obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż Sąd bezpodstawnie przyjął, że drobny sprzedawca wódek monopolowych, win i koniaków krajowych nie jest obowiązany do wykupienia świadectwa przemysłowego II kategorji.

SN zważył, co następuje:

Sąd orzekający ustalił, że oskarżony, wykupiwszy na r. 1931 świadectwo przemysłowe III kategorji, jak w latach poprzednich, w których korzystał z przyznanej mu ulgi, prowadził w r. 1931 w Tucholi handel krajowych win owocowych, wódek monopolowych i wódek gatunkowych (koniaków) i to sprzedając przeważnie spożywcom w ubikacji o jednym pokoju przy pomocy jednej siły najemnej, przyczem sprzedaż koniaków wynosiła około 10% ogólnego obrotu.

Na mocy przepisów części II lit. A rozdz. I kategorja druga lit. k) załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, obowiązany jest prowadzący sprzedaż drobną win winogronowych, koniaków, wódek, likierów, kawioru i t. p. wyszukanych towarów gastronomicznych wykupić świadectwo przemysłowe II kategorji; ustawa nie czyni różnicy między sprzedażą wódek monopolowych i koniaków krajowych a wódek i koniaków zagranicznych, uznając wódki i koniaki jakiegokolwiek rodzaju za wyszukane towary gastronomiczne.

Również jest obojętną rzeczą, jaki stosunek w obrocie zachodził między sprzedażą koniaków a innych artykułów, gdyż w danej sprawie nie chodzi o handel specjalny.

185.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Skup zawodowy — kategorja świadectwa przemysłowego.

Odpowiedzialność karna z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym za nieposiadanie należytego świadectwa przemysłowego przez przedsiębiorstwo skupu zawodowego może nastąpić w ciągu roku podatkowego tylko w wypadku, gdy suma skupu przekroczyła ramy kategorji nabytego świadectwa.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 8 września 1932 II. 2 K. 611/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Joska G., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Radomiu z 7 maja 1932, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok z powodu obrazy art. 377 k. p. k. uchylił.

Na mocy art. 7 ustawy o podatku przemysłowym przedsiębiorstwo skupu zawodowego uiszcza podatek przemysłowy w obu wskazanych w art. 6 formach, t. j. w formie świadectwa przemysłowego i w postaci podatku od obrotu. Podstawę do określenia kategorji świadectwa przemysłowego, wymaganego dla przedsiębiorstwa skupu zawodowego, stanowi suma skupu, t. j. suma, wydana na zakup towarów w ciągu roku podatkowego, nie zaś poprzedniego, a więc suma, która ściśle może być ustalona w końcu roku podatkowego. Zasada samookreślenia rozmiarów przedsiębiorstwa obowiązuje i przy skupie zawodowym, a przeto płatnik, nabywając świadectwo przemysłowe w listopadzie lub grudniu, poprzedzających rok podatkowy, sam określa rozmiary przyszłych zakupów i odpowiednio do tego nabywa świadectwo przemysłowe tej lub innej kategorji. W razie jeśli suma skupu bę-

dzie większa, niż przewidywana, płatnik w myśl art. 35 powinien dopłacić do ceny pierwotnie wykupionego świadectwa; jeśli tego nie uczyni z winy umyślnej, bądź nieumyślnej, ulega karze z art. 98. Odpowiedzialność karna zatem za nieposiadanie należytego świadectwa przemysłowego przez przedsiębiorstwo skupu zawodowego może nastąpić w ciągu roku podatkowego tylko w wypadku, gdy w czasie prowadzenia suma skupu przekroczyła ramy kategorji nabytego świadectwa.

W sprawie niniejszej Sąd Okręgowy ustalił, że oskarżony posiadał świadectwo przemysłowe VI kategorji, upoważniające do zakupów do 20.000 zł, lecz wcale nie rozważył, czy do dnia 19 lutego 1932 oskarżony poczynił zakupy na większą sumę i wbrew art. 35 nie dopłacił różnicy ceny, którato okoliczność jedynie mogłaby służyć za podstawę do odpowiedzialności z art. 98. Natomiast Sąd na podstawie przypuszczeń urzędnika skarbowego a priori ustalił, że suma skupu oskarżonego w r. 1932 będzie w granicach od 20.000 do 100.000 zł, i tem samem wyrok skazujący oparł na zgoła dowolnych przypuszczeniach.

Z tych względów wyrok należy uznać za nieuzasadniony.

186.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Dorożki samochodowe — kategorja świadectwa przemysłowego.

W rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym „dorożkarstwo", o którem mowa w rozdz. XIX lit. C załącznika do art. 23 tej ustawy, obejmuje również dorożkarstwo samochodowe, a tem samem utrzymujący dorożkę samochodową powinien opłacać taki sam podatek przemysłowy, jak i utrzymujący dorożkę innego typu. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Postanowienie Izby II SN, w składzie 7 sędziów, z 3 grudnia 1932
II. 4 K. 736/32.

Dla rozstrzygnienia powyższego zagadnienia, jaki podatek przemysłowy opłacać powinien utrzymujący dorożkę samochodową, są miarodajne dwa przepisy załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym: 1) część II lit. A rozdz. VI kategorja pierwsza i kategorja druga, oraz 2) część II lit. C rozdz. XIX. Według pierwszego z nich, kategorję pierwszą handlową względnie drugą opłacają „przedsiębiorstwa

przewozowe", według drugiego „dorożkarstwo" podpada pod skalę świadectw przemysłowych w omawianym przepisie unormowaną. Zagadnienie sprowadza się zatem do pytania, czy utrzymywanie dorożki samochodowej jest w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym „przedsiębiorstwem przewozowem", czy też może być „dorożkarstwem".

Zestawienie przepisu części II lit. A rozdz. VI z przepisem części II lit. C rozdz. XIX prowadzi do wniosku, iż ustawa z zakresu ogólnego pojęcia „przedsiębiorstwa przewozowego" wyłączyła „dorożkarstwo" i unormowała je inaczej, stwarzając „lex specialis". Zachodzi pytanie, jakie granice obejmuje owa „lex specialis", t. zn. dla jakich przedmiotów jest normą właściwą, wyłączającą zastosowanie reguły. Z użytej przez ustawodawcę terminologji: „przedsiębiorstwo przewozowe" i „dorożkarstwo" wynika, iż przez „dorożkarstwo" ustawa rozumie trudnienie się przewozem niewielkiej ilości osób zasadniczo na małych przestrzeniach. W konsekwencji należy odrzucić pogląd, streszczający się w tem, iż cechą, odróżniającą pojęcie przedsiębiorstwa przewozowego od dorożkarstwa, jest w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym „rodzaj" eksploatowanej dorożki. Pogląd ten prowadziłby do wniosku, iż utrzymywanie dorożki konnej jest dorożkarstwem, utrzymywanie natomiast dorożki samochodowej jest przedsiębiorstwem przewozowem. Wniosek rzeczony nie posiada jednak dostatecznego oparcia w ustawie, gdyż niema podstawy do przyjęcia, iż ustawodawca przez „dorożkarstwo" rozumiał tylko „dorożkarstwo konne", a nie wogóle dorożkarstwo w znaczeniu wyżej określonem, a więc także „autodorożkarstwo". Wyjątek ustawowy należy wprawdzie wykładać ścieśniająco, atoli wykładnia taka jest jedynie wówczas uzasadniona, jeżeli tekst wyjątkowego przepisu stwarzałby wątpliwości co do zakresu unormowanych w nim przedmiotów. W danym wypadku tekst ustawy, posługując się terminologją „dorożkarstwo", nie pozwala lege non distinguente na czynienie różnicy, opartej na tem, jakiego rodzaju pojazdem dorożkarstwo jest wykonywane, a w konsekwencji nie może się ostać wykładnia, któraby z zakresu ustawowego pojęcia „dorożkarstwa" wyłączała „autodorożkarstwo". Nie można z ustawy wysnuwać zamiaru wyłączenia autodorożkarstwa z zakresu dorożkarstwa, jeśli według powszechnego rozumienia i ustalonych pojęć „dorożkarstwo" obejmuje tak dorożkarstwo konne, jak i autodorożkarstwo, żaden zaś przepis szczególny nie narzuca innego pojmowania rzeczy. Do wniosku omawianego należy dojść tem bardziej, iż wykonywanie zajęć, określonych w rozdz. XIX lit. C, możliwe jest, według wyraźnego brzmienia ustawy, również przy stosowaniu silników mechanicznych, niema zaś podstawy do przyjęcia, iż stosowanie silników mechanicznych ustawo-

dawca ograniczył tylko do fabrykacji w ściśłem tego słowa znaczeniu, t. j. do produkcji. Furmaństwo bowiem — zależnie od ilości zatrudnionych robotników — podpada również pod jedną z kategoryj, określonych w rozdz. XIX, mimo tego, iż ustawodawca przy określaniu ilości robotników używa słowa „fabrykacja". „Fabrykacja" ma zatem w omawianem miejscu znaczenie identyczne z „wykonaniem".

Na pytanie, co stanowi linję graniczną między dorożkarstwem a przedsiębiorstwem przewozowem, należy odpowiedzieć, iż linję tę stanowi nie rodzaj eksploatowanej dorożki, utrzymywanie zatem pojazdu o popędzie motorowym nie może samo przez się przesądzać prowadzenia „przedsiębiorstwa przewozowego", albowiem nie siła popędowa pojazdu jest miarodajna.

Pogląd, upatrujący różnicę między dorożkarstwem a przedsiębiorstwem przewozowem w rodzaju eksploatowanej dorożki i utrzymujący, iż autodorożkarstwo nie jest dorożkarstwem w rozumieniu ustawy, był wyrażony w § 97 dziś już nie obowiązującego rozporządzenia Ministra Skarbu z 8 sierpnia 1925 (poz. 560 Dz. Ust.). Według wspomnianego przepisu, „utrzymywanie dorożek samochodowych zalicza się do przedsiębiorstw przewozowych" (a zatem kategorja I lub kategorja II handl.). Miarodajne dla zastosowania ustawy są tylko jej przepisy, a nie przepisy rozporządzenia, o ile one nie są normami prawa przedmiotowego, wydanemi w granicach upoważnień ustawowych oraz z powołaniem się na nie (art. 3 ust. ost. Konstytucji) i uzupełniającemi w tychże granicach normy ustawy. Zachodzi więc pytanie, czy rzeczony § 97 był normą prawa przedmiotowego, uchylającą zastosowanie norm ustawowych, czy też był wykładnią, nie posiadającą mocy wiążącej i nie należącą do Dziennika Ustaw. Rozporządzenie z 8 sierpnia 1925 było wydane tylko na podstawie klauzuli wykonawczej, która w danym wypadku nie daje upoważnienia do wydawania norm prawa przedmiotowego. Pozostawiając na uboczu zagadnienie, czy wobec art. 3 ust. ost. Konstytucji ważność rozporządzenia zależna jest nietylko od istnienia upoważnienia ustawowego, ale także od formalnego powołania się na nie, należy rozstrzygnąć kwestję, jaki przepis ustawy o podatku przemysłowym, nie powołany przez rozporządzenie, mógłby stanowić podstawę prawną dla § 97 rozporządzenia. W grę wchodzi art. 26 ust. ost. ustawy, według którego Ministrowi Skarbu przysługuje prawo zaliczania do odpowiednich kategoryj takich przedsiębiorstw, które „nie mogłyby być objęte taryfą". Analiza tego postanowienia ustawy łącznie z postanowieniami wyżej omówionemi prowadzi do ustalenia, iż art. 26 nie mógł stanowić podstawy prawnej dla § 97 rozporządzenia, gdyż art. 26 daje upoważnienie do zaliczenia do odpo-

wiednich kategoryj takich przedsiębiorstw, które nie mogłyby być objęte taryfą, natomiast tak przedsiębiorstwa przewozowe, jakoteż dorożkarstwo, taryfą są objęte, a autodorożkarstwo nie może być na tle ustawy uznane za inny rodzaj przedsiębiorstwa, niż dorożkarstwo. Wobec braku zatem ustawowego upoważnienia, nie był § 97 rozporządzenia normą prawa przedmiotowego, lecz był jedynie wykładnią ustawy, i to, o ile włączał do pojęcia przedsiębiorstwa przewozowego również autodorożkarstwo, wykładnią, która nie uwzględnia właściwego znaczenia części II lit. C rozdz. XIX załącznika do art. 23.

Poglądy na kwestję opłacania podatku przemysłowego przez utrzymujących dorożki automobilowe nie były zresztą jednolite. Po wydaniu rozporządzenia wykonawczego z 1925 r. wydano cały szereg okólników, w których przewidywano znowu zaliczenie utrzymywania dorożek samochodowych nie do I lub II kategorji, lecz do IV i III kategorji handl. w zależności od ilości eksploatowanych dorożek (Patrz Kauzik, Ustawa o państwowym podatku przemysłowym, str. 364 i n.). Okólnik z 30 listopada 1928 L. D. V. 8636/4, ogłoszony w Przeglądzie Skarbowym z 1928 r. Nr. 12, stanowił pomiędzy innemi, iż, o ile nie mają zastosowania jego przepisy, natenczas § 97 rozporządzenia zachowuje moc obowiązującą.

Zaznaczyć należy, że jeżeliby się nawet uznało, iż art. 94 w dawnem brzmieniu upoważniał do wydawania tego rodzaju norm ogólnych, natenczas normy te musiałyby być wydane w formie rozporządzenia, ogłoszonego w Dzienniku Ustaw (p. rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 23 grudnia 1927 w sprawie wydawania Dziennika Ustaw poz. 18/28 Dz. Ust.). Zaznaczyć dalej należy, iż art. 94 w dawnej redakcji upoważniał do „odraczania, rozkładania na raty, jakoteż częściowego lub całkowitego umarzania zaległych kwot podatku przemysłowego, wreszcie darowania skutków niedotrzymania wszelkich przewidzianych w ustawie niniejszej terminów“. W powyższych upoważnieniach nie mieści się jednak przeniesienie pewnego przedsiębiorstwa z jednej ustawowej kategorji do drugiej, a wobec tego uznanie, iż utrzymywanie dorożki samochodowej jest zawsze prowadzeniem przedsiębiorstwa przewozowego, musiałoby w konsekwencji na tle dawnego brzmienia art. 94 prowadzić do wniosku, iż utrzymywanie dorożki samochodowej podpada tylko pod kategorję I lub II handlową, nie zaś pod III lub IV.

Obecne rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku przemysłowym z 29 marca 1932 (poz. 406 Dz. Ust.), powołujące się zresztą tak, jak i poprzednie, tylko na klauzulę wykonawczą, stanowi w § 116, iż utrzymywanie jednej dorożki samochodowej podpada pod kategorję IV handl.

W myśl tego, co powyżej ustalono, należy stwierdzić, iż wykładnia ta nie może być miarodajna i utrzymywanie i wykonywanie dorożkarstwa (część II C rozdz. XIX) może nastąpić również przy pomocy dorożki samochodowej.

187.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Opodatkowanie przychodów z pożyczonych kapitałów pieniężnych.

Podatkowi od kapitałów i rent w myśl art. 2 p. 3 ustawy z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust. podlegają nietylko przychody z umów o pożyczki w ścisłem tego słowa znaczeniu.

Wyrok NTA z 5 kwietnia 1932 l. rej. 3492/30 w sprawie firmy: „Tartaki i Handel Drzewny w Lidzbarku, Sp. Akc." przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent za r. 1923.

W odwołaniu przeciw wymiarowi podatku od kapitałów i rent za r. 1923 skarżąca Spółka zarzucała, że opodatkowanie kwoty 68.192.975.000 mk.=55.895 zł 50 gr jest niesłuszne, albowiem kwotę tę wypłaciła w związku z obrotem towarowym, przy transakcjach kupna-sprzedaży, swemu stałemu odbiorcy z tytułu procentów od sum pieniężnych, otrzymanych awansem, jako zaliczka na towar. Ministerstwo Skarbu decyzją z 14 marca 1930 odwołania nie uwzględniło, gdyż przedmiotowe zaliczki na towar, udzielone Spółce przez firmę W. N. w Berlinie, winny być traktowane jako swego rodzaju forma kapitałów pieniężnych, pożyczonych w rozumieniu postanowień p. 3 art. 2 ustawy o podatku od kapitałów i rent, a wypłacone firmie w ciągu r. 1923 sumy tytułem procentów od tych zaliczek stanowią wobec tego przychody, podlegające podatkowi.

W skardze na tę decyzję skarżąca firma zarzuca mylną interpretację ustawy i nadmienia, że podatek może być wymierzony tylko w tym przypadku, gdy między kontrahentami została zawarta umowa pożyczki, natomiast umowa o kupno towaru z oprocentowaniem chociażby zaliczek, udzielonych na ten towar, temu podatkowi nie podlega.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca twierdzi, że tylko przychody z kapitałów pieniężnych, pochodzących z umowy o pożyczkę pieniężną, podlegają opodatkowaniu podatkiem od kapitałów i rent, natomiast wolne są od tego podat-

ku przychody z oprocentowanych zaliczek, udzielonych na podstawie umowy o kupno towaru.

Otóż, o ile chodzi o twierdzenie, iż tylko przychody, pochodzące z umowy o pożyczkę pieniężną w ścisłem tego słowa znaczeniu, podlegają opodatkowaniu, zauważyć należy, że w myśl ustępu 3 art. 2 ustawy o podatku od kapitałów i rent z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust., podatkowi temu podlegają przychody z kapitałów pieniężnych, pożyczonych bez względu na formę, przez osoby prywatne lub instytucje przedsiębiorstwom przemysłowym i handlowym, podlegającym opłacie podatku przemysłowego na zasadzie przepisów, ustanowionych dla przedsiębiorstw, obowiązanych do publicznego składania rachunków. Wyjaśnienia, co rozumieć należy przez pojęcie „pożyczki bez względu na formę", należy szukać w genezie tego przepisu. Jak tego dowodzi treść przepisu, ustawodawca oparł się niewątpliwie przy jego konstrukcji na przepisie ustawy rosyjskiej o opodatkowaniu pieniężnych kapitałów, a mianowicie na art. 560 zdanie końcowe, według którego podatkowi od kapitałów podlegają przychody z kapitałów, dostarczonych pod jakąkolwiek bądź nazwą przez osoby fizyczne lub instytucje przedsiębiorstwom przemysłowym lub handlowym, obowiązanym do publicznego składania rachunków. Wynika z tego, że nietylko przychody, pochodzące z umowy o pożyczkę pieniężną w ścisłem (cywilistycznem) tego słowa znaczeniu, ale także z innych tytułów prawnych osiągnięte przychody z kapitałów podlegają opodatkowaniu podatkiem od kapitałów i rent. Z całego zresztą układu art. 2 ustawy w związku z art. 3 wynika, że zamiarem ustawodawcy było objąć wszelkie przypadki czerpania przychodów pieniężnych, jeśli bądź zobowiązanym, bądź też uprawnionym jest jedna z wymienionych w tym artykule instytucyj lub jedno z wymienionych tam przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych.

Nie byłoby podstawy do opodatkowania tylko wtedy, gdyby, jak twierdzi skarżąca firma, chodziło o przychody z zaliczek, istotnie uiszczonych na poczet ceny zakupionego towaru. W takim przypadku bowiem nie byłoby mowy o przychodach, pochodzących z dostarczonych kapitałów przedsiębiorstwu przemysłowemu lub handlowemu, lecz o przychodach, pochodzących z obrotów towarowych, które podlegają opłacie podatku przemysłowego od obrotu.

W rozpoznawanej atoli sprawie powyższe twierdzenie skargi nie jest zgodne z faktycznym stanem rzeczy, wynikającym z akt sprawy. W myśl bowiem umowy, skarżąca zobowiązała się do dostarczenia w przyszłości całej produkcji swego przedsiębiorstwa firmie W. N., nie chodzi zaś w tej umowie bezpośrednio o transakcję kupna i sprzedaży towarów, w konsekwencji zatem nie może być oczywiście mowy

o udzieleniu zaliczki na zakupiony już towar; natomiast udzielone zaliczki miały w istocie rzeczy charakter zaliczek na kapitał obrotowy przedsiębiorstwa, a tego rodzaju zaliczki podlegają w myśl ustępu 3 art. 2 ustawy opodatkowaniu podatkiem od kapitałów i rent.

Z tych powodów skargę należało oddalić, jako nieuzasadnioną.

188.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Opodatkowanie przychodów z kapitałów hipotecznie zabezpieczonych, nie należących do przedsiębiorstw i instytucyj, obowiązanych do publicznego składania rachunków.

Przepis art. 2 p. 3 ustawy z 16 lipca 1920 o podatku od kapitałów i rent poz. 517 Dz. Ust. ma zastosowanie do przychodów z wszystkich kapitałów pożyczonych, a zatem także z kapitałów, hipotecznie zabezpieczonych.

Wyrok NTA z 14 grudnia 1932 l. rej. 5950/30 w sprawie firmy Konfekcja Damska Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent.

Sp. Akc. Konfekcja Damska w Poznaniu w odwołaniu przeciw wymiarowi podatku od kapitałów i rent za r. 1928 zarzucała, że żądanie zapłaty 630 zł tytułem podatku od kapitałów i rent jest niesłuszne, albowiem przepisy art. 1 i 2 ust. 4 ustawy o podatku od kapitałów i rent, które miały zastosowanie do przychodów z kapitałów, zabezpieczonych na nieruchomościach w charakterze długów, zostały ustawą z 1 maja 1923 poz. 376 Dz. Ust. zawieszone. Ministerstwo Skarbu decyzją z 9 maja 1930 odwołania nie uwzględniło, podając m. i. w motywach, że podatek został wymierzony w myśl p. 3 art. 2 ustawy o podatku od kapitałów i rent. . . .

NTA w granicach skargi rozważył, co następuje:

W rozpoznawanej sprawie skarżąca Spółka, która wypłaca procenty od pożyczek, hipotecznie zabezpieczonych na jej nieruchomościach, jest osobą prawną, obowiązaną do publicznego składania rachunków, wobec czego do wypłacanych przez nią procentów mają zastosowanie postanowienia ust. 3 art. 2 ustawy. Okoliczność bowiem, że kapitały są hipotecznie zabezpieczone, nie może być przeszkodą do zastosowania przepisów ust. 3 art. 2 ustawy o podatku od kapitałów i rent z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust., albowiem ten ustęp tego art. 2 ustawy odnosi się do wszystkich przychodów z kapitałów pieniężnych

pożyczonych, a zatem także i do hipotecznie zabezpieczonych, zaś chybionym okazuje się zarzut skargi, iż władze wymiarowe oparły wymiar na przepisie ustępu 4 art. 2 ustawy, któryto wymiar i pobór podatku według art. 1 ustawy z 1 maja 1923 poz. 376 Dz. Ust. został zawieszony. Argument skargi, że w konkretnym przypadku chodzi o pożyczkę, której nie udzielono powódce jako właścicielce przedsiębiorstwa przemysłowego, jest z tego powodu nietrafny, że skarżąca jest spółką akcyjną, spółka akcyjna zaś, jako osoba prawna, zaciąga wszelkie zobowiązania w tym jedynie charakterze i nie może mieć miejsca różniczkowanie pożyczek na takie, które zostały udzielone z innego tytułu, albowiem każda spółka akcyjna z mocy samego prawa jest spółką handlową. . . .

189.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Obciążenie lub uznanie między handlującymi na oprocentowanym rachunku[1]).

Obciążenie lub uznanie między osobami handlującemi na oprocentowanym rachunku ma cechy udzielenia lub korzystania z kredytu i z istoty swej nie jest niczem innem, jak oprocentowaną pożyczką, z której przychody podlegają opodatkowaniu w myśl art. 2 p. 3 ustawy z 16 lipca 1920 o podatku od kapitałów i rent poz. 517 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 21 grudnia 1932 l. rej. 7291/30 w sprawie Sp. Akc. „Babino-Tomachowska Cukrownia" w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent za r. 1928.

. . .Rozstrzygając spór między skarżącą Spółką a władzą pozwaną o podatek od kapitałów i rent, wymierzony od procentów, wypłaconych względnie na dobro spółki firmowej: Dzierżawcy Babino-Tomachowskiej Cukrowni, L. Tuczek i Sp., zarachowanych książkowo, na r. 1927, NTA przy analogicznym stanie faktycznym i takich samych zarzutach strony skarżącej, jakie są podniesione w skardze obecnej, wyrokiem z 15 lutego 1932 l. rej. 1215/30 orzekł i uzasadnił, że między handlującymi, do których zaliczyć należy zarówno skarżącą, jakoteż wierzycielską spółkę firmową, obciążenie lub uznanie na rachunku

---

[1]) Sprawę podmiotowego i przedmiotowego obowiązku podatkowego na tle przepisu art. 2 p. 3 ustawy z 16 lipca 1920 o podatku od kapitałów i rent poz. 517 Dz. Ust. wyjaśniają wyroki NTA z 29 kwietnia 1929 l. rej. 2622/27 w sprawie Wytwórni napojów wyskokowych w Zniesieniu (Zbiór wyroków Nr. 91 S) i z 29 kwietnia 1930 l. rej. 1605/28 w sprawie Towarzystwa Ubezpieczeń „Przezorność" (Zbiór wyroków Nr. 307 S).

oprocentowanym ma cechy udzielenia lub korzystania z kredytu, zaś kredyt w stosunkach handlowych z istoty swej nie jest niczem innem, jak pożyczką odsetkową, zaczem także procenty od sumy, wyłożonej na inwestycje, do których dokonania zobowiązała się skarżąca, podpadają pod pojęcie przychodów z kapitałów pożyczonych w rozumieniu art. 2 p. 3 powołanej ustawy. . . .

190.

PODATEK OD KAPITAŁÓW I RENT.

Przedsiębiorstwa obowiązane do publicznego składania rachunków: Domy bankowe.

Z uwagi na postanowienie art. 67 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 marca 1928 poz. 321 Dz. Ust., domy bankowe, t. j. przedsiębiorstwa bankowe, prowadzone przez osoby fizyczne albo spółki jawne lub komandytowe, należą do przedsiębiorstw, obowiązanych do publicznego składania rachunków w rozumieniu przepisu art. 2 ust. 3 ustawy o podatku od kapitałów i rent z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 14 grudnia 1932 l. rej. 5294/30 w sprawie cukrowni „Chełmica" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent.

Tow. Akc. Fabryka Cukru „Chełmica" w Warszawie zaskarżyło do NTA decyzję Ministerstwa Skarbu z 27 marca 1930, dotyczącą wymiaru podatku od procentów, wypłaconych w r. 1927/1928 w sumie 348.530 zł 97 gr. W skardze Towarzystwo podnosi zarzut obrazy przepisu p. 2 art. 67 ustawy z 17 marca 1928 poz. 321 Dz. Ust., motywowany tem, że wierzycielem w niniejszym wypadku, uprawnionym do pobrania procentów, jest Dom Bankowy „D. M. Szereszowski" w Warszawie, któryto dom bankowy, począwszy od 22 marca 1928, narówni z bankami, będącemi spółkami akcyjnemi, obowiązany jest do publicznego składania sprawozdań. Tem samem, począwszy od 22 marca 1928, przepis, zawarty w p. 3 art. 2 ustawy o podatku od kapitałów i rent, nie może się odnosić do domów bankowych, do których należy wierzycielska firma.

NTA rozważył, co następuje:

Z treści zaskarżonej decyzji wynika, iż sporny wymiar podatku od kapitałów i rent opiera się na postanowieniu p. 3 art. 2 ustawy z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust., któryto przepis poddaje opodatkowaniu

przychody z kapitałów pożyczonych, bez względu na formę, przez osoby prywatne lub instytucje i przedsiębiorstwa nie obowiązane do publicznego składania rachunków. Jak to wynika z cyt. postanowienia ustawy, przepis p. 3 art. 2, o ile chodzi o osobę wierzyciela, pożyczającego kapitał i mającego przychód od tego kapitału, różniczkuje między wierzycielami, będącymi osobami „prywatnemi", dalej instytucjami i przedsiębiorstwami, nie obowiązanemi do publicznego składania rachunków, z jednej strony, a instytucjami i przedsiębiorstwami, obowiązanemi do publicznego składania rachunków, w szczególności zaś poddaje opodatkowaniu tylko przychody, pożyczone przez pierwszą grupę, eliminując przychody z kapitałów, pożyczonych przez instytucje i przedsiębiorstwa, obowiązane do publicznego składania rachunków. Ustawa o podatku od kapitałów i rent nie określa bliżej, które instytucje i przedsiębiorstwa uważać należy za obowiązane do publicznego składania rachunków, z czego wniosek, iż odnośnych kryterjów szukać należy w innych ustawach, normujących tenże obowiązek w płaszczyźnie ogólnej.

O ile chodzi o przedsiębiorstwa bankowe, to rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 17 marca 1928 poz. 321 Dz. Ust. pod względem obowiązku ogłaszania bilansu przewiduje w art. 67 analogiczne stosowanie tego obowiązku także w stosunku do domów bankowych, t. j. takich przedsiębiorstw bankowych, które według definicji, zawartej w art. 3, należą do osób fizycznych lub istnieją w formie spółki jawnej albo komandytowej. Wobec wydania powyższego przepisu ustawowego, przyjść się musi do wniosku, iż w dziedzinie podatku od kapitałów i rent w odniesieniu do domów bankowych przepis art. 2 p. 3 ustawy z 16 lipca 1920 nie ma zastosowania, albowiem wymóg publicznego składania rachunków nie oznacza nic innego, jak obowiązek ogłaszania okresowych zamknięć rachunkowych, a bilans zamknięcia jest właśnie takiem zamknięciem rachunkowem. Wysunięty w odpowiedzi na skargę pozwanej władzy moment, iż Dom Bankowy D. M. Szereszowski, jako nie będący osobą prawną, nie może być uznany za przedsiębiorstwo, względnie instytucję, obowiązaną do publicznego składania rachunków, jest chybiony wobec osnowy p. 3 art. 2 ustawy o podatku od kapitałów i rent, który bynajmniej momentu osobowości prawnej nie wysuwa jako kryterjum odnośnych osób, lecz określa je jako „instytucje i przedsiębiorstwa", a zatem nie wykluczając przedsiębiorstw, prowadzonych m. i. przez jakiekolwiek spółki handlowe, albowiem określenia „przedsiębiorstwo" użyto w ustawie w znaczeniu podmiotowem, a nie przedmiotowem.

Wątpliwości zresztą w powyższym względzie usuwa art. 3 cyt. rozporządzenia Prezydenta o prawie bankowem, który domy bankowe

określa wyraźnie jako przedsiębiorstwa bankowe, należące do osób fizycznych lub istniejące w formie spółki jawnej (firmowej), albo komandytowej, a uprawnione do wykonywania czynności w tymże artykule bliżej opisanych.

Reasumując powyższe wywody, NTA stwierdza, iż w zasadzie przychody z kapitałów, pożyczonych przez domy bankowe przedsiębiorstwom przemysłowym, nie podlegają obowiązkowi opłacania podatku od kapitałów i rent, należnego w myśl p. 3 art. 2 ustawy poz. 517/20 Dz. Ust.

O ile chodzi o konkretny wypadek, to sam skarżący zarzut nielegalności zaskarżonej decyzji opiera wyłącznie na przepisach rozporządzenia Prezydenta z 17 marca 1928 poz. 321 Dz. Ust. Otóż przepisy tego rozporządzenia weszły w życie w myśl art. 122 dopiero z dniem ogłoszenia, t. j. z dniem 22 marca 1928. Podatek atoli, o który spór się toczy, nałożony został według stanu akt na przychody, pochodzące z okresu czasu 1927/1928, bez bliższego określenia, do jakiego dnia r. 1928 ten okres sięga, a w szczególności, czy okres ten wchodzi w czasokres, za który dom Bankowy D. M. Szereszowski w myśl art. 66 i 67 rozporządzenia Prezydenta był obowiązany do ogłaszania bilansu. Jeżeli ten obowiązek ogłaszania bilansu zaistniał po upływie powyższego okresu podatkowego, w takim wypadku pociągnięcie przychodów do obowiązku opodatkowania podatkiem od kapitałów i rent byłoby uzasadnione. Akta jednak nadesłane nie zawierają potrzebnych dla oceny powyższej kwestji danych.

Wobec tego NTA uznał, iż stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia, i dlatego uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

191.

PAŃSTWOWY PODATEK OD PLACÓW BUDOWLANYCH.

Podstawa wymiaru: Sposób określenia wartości placu.

1. Przyjęcie wartości placu, podlegającego państwowemu podatkowi od placów, według bilansu otwarcia w złotych (§ 28 ust. 3 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust.) jest prawem, a nie obowiązkiem władzy wymiarowej.

2. W razie zastosowania sposobu określenia wartości, przewidzianego w ust. 2 § 28 cyt. rozporządzenia, akt szacunku winien ujawniać wysokość szacunku hipotecznego lub instytucji kredytu długoterminowego oraz te okoliczności, przewidziane w ust. 2 § 28, które wzięto pod uwagę w konkretnym przypadku, ze wskazaniem wpływu, jaki im przyznano na zmianę wysokości wspomnianego szacunku.

Wyrok NTA z 30 grudnia 1932 l. rej. 2161/31 w sprawie Tow. Akc. T. Kowalski i A. Trylski w Warszawie przeciw Ministerstwu Spraw Wewnętrznych w przedmiocie wymiaru podatku od placów budowlanych.

...Zarzut skargi, iż pozwana władza winna była przyjąć wartość placu według bilansu otwarcia w złotych, sporządzonego zgodnie z rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej z 25 czerwca 1924 poz. 542 Dz. Ust., t. j. zastosować przepis ust. 3 § 28 rozporządzenia z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust., uznał NTA za nieuzasadniony: brzmienie bowiem wspomnianego przepisu, a mianowicie użycie w nim wyrażenia „może“, zwłaszcza w zestawieniu z ustępami 1 i 2 § 28, używającemi form kategorycznych: „stanowi“, „winien służyć“, nie pozostawia wątpliwości, iż zastosowanie sposobu określenia wartości placu, przewidzianego w tym przepisie, jest prawem, nie zaś obowiązkiem władzy. W niezastosowaniu tedy powyższego przepisu w rozpatrywanym przypadku przez pozwaną władzę NTA nie mógł się dopatrzeć zarzuconej w skardze obrazy prawa.

Skarga zarzuca dalej, że wartość szacunkową placu ustalono na zasadzie przypuszczeń, nie opartych na realnej podstawie, dowolnie, bez uzasadnienia, dlaczego oszacowano plac w danej wysokości.

O ile idzie o kwestję, objętą powyższym zarzutem, stwierdzić należy, iż w zaskarżonem orzeczeniu przyjęto, że Magistrat, opierając się na szacunku Towarzystwa Kredytowego m. st. Warszawy (120 rb. = 319,20 zł za 1 m^2) i uwzględniając indywidualne właściwości placu, mające wpływ na jego wartość, określił wartość szacunkową placu na 600 zł za 1 m^2, a to zgodnie z ust. 2 § 28 (zdanie końcowe) rozporządzenia i odpowiednio do obecnych cen i warunków ekonomicznych.

Rozporządzenie z 3 listopada 1927 przewiduje w § 28 ust. 1, 2, 3 trzy sposoby ustalenia wartości szacunkowej. W rozpatrywanym przypadku władza wymiarowa nie zastosowała sposobów ustalenia wartości, przewidzianych w ustępach 1 i 3 § 28, pozostawał tedy sposób, wskazany w ust. 2 § 28. Zaskarżone orzeczenie, utrzymując w mocy decyzję I instancji, przyjęło, iż Magistrat ustalił podstawę wymiaru podatku według przepisu tego właśnie ustępu. Otóż według przepisu ust. 2 § 28, winien służyć za podstawę wymiaru szacunek hipoteczny lub szacunek instytucji kredytu długoterminowego z uwzględnieniem: obecnych cen i warunków ekonomicznych, rozmiaru, figury oraz szerokości frontu placu, dzielnicy i ulicy miasta, przeznaczenia placu na cele przemysłowe lub handlowe, składy i t. p., oraz innych właściwości, mających wpływ na wartość placu. Jak widoczne z powyższego przepisu, ustalenie wartości placu winno wyjść z szacunku hipotecznego lub in-

stytucji kredytu długoterminowego oraz uwzględnić okoliczności, wskazane w tym przepisie. Akt szacunku winien tedy ujawniać wysokość szacunku hipotecznego lub instytucji kredytu długoterminowego (zwłaszcza w wypadkach przerachowania) oraz te okoliczności, przewidziane w ust. 2 § 28 rozporządzenia, które wzięto pod uwagę w konkretnym przypadku, ze wskazaniem wpływu, jaki im przyznano na zmianę wysokości powyższego szacunku. Zawarty jednak w aktach protokół z 17 kwietnia 1930 danych tych nie zawiera. Protokół ten stwierdza bowiem tylko, że Komisja przyjęła szacunek placu według cen obiegowych (według taksy dla placów, położonych przy ul. Krakowskie-Przedmieście, opartej na cenach obiegowych); natomiast protokół ten nie zawiera żadnych danych, wskazujących, iżby Komisja, ustalając wartość placu, brała pod uwagę okoliczności, miarodajne dla określenia podstawy wymiaru, według przepisu ust. 2 § 28 i w sposób, wyżej wskazany.

Ze względu na powyższą wadliwość Trybunał, na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA poz. 806/32 Dz. Ust., uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

192.

PAŃSTWOWY PODATEK OD PLACÓW BUDOWLANYCH.

Postępowanie wymiarowe: Uczestniczenie podatnika w oględzinach.

Niedanie podatnikowi możności uczestniczenia w oględzinach placu, którego zwolnienia od podatku domaga się, jako zajętego pod sad, stanowi wadliwość postępowania.

Wyrok NTA z 30 stycznia 1933 l. rej. 9385/31 w sprawie Zofji Jankowskiej w Warszawie przeciw Ministerstwu Spraw Wewnętrznych w przedmiocie wymiaru państwowego i komunalnego podatku od placów budowlanych.

...Natomiast za uzasadniony uznał NTA zarzut wadliwości postępowania, wywodzony w skardze z dokonania w dniu 10 kwietnia 1931 oględzin bez umożliwienia stronie skarżącej uczestnictwa w nich.

Zaskarżone orzeczenie oparto na faktycznych danych, stwierdzonych i ustalonych drogą oględzin; dane te posłużyły za podstawę do odmówienia gruntowi charakteru placu, zajętego pod sad, a w konsekwencji — do nałożenia na stronę podatku.

Przepisy, dotyczące państwowego podatku od placów budowlanych, nie zawierają postanowień, regulujących tryb przeprowadzania

oględzin dla celów wymiaru tego podatku, a w szczególności kwestję udziału strony w oględzinach. Niemniej jednak — zgodnie ze stałą judykaturą NTA w kwestji procedury wymiarowej w sprawach podatków państwowych — było obowiązkiem władzy pozwanej dać stronie, kwestjonującej ustalenia poprzednio dokonane, możność odpowiedniego uczestniczenia w ponownych oględzinach. W konkretnym przypadku, jak widoczne z protokółu z 10 kwietnia 1931, oględziny odbyły się bez uczestnictwa strony, a akta nie wykazują, by stronę o mających nastąpić oględzinach zawiadomiono, celem umożliwienia jej udziału w nich.

W nieuczynieniu zadość przez pozwaną władzę określonemu wyżej obowiązkowi Trybunał dopatrzył się naruszenia form postępowania administracyjnego, połączonego ze szkodą strony skarżącej, i z tego powodu, na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o NTA, uchylił zaskarżone orzeczenie.

Wyrok powyższy wywołuje ponownie refleksje w tak istotnej kwestji, jak uprawnienia strony w zakresie brania udziału w czynnościach ustaleniowych władzy. Sprawę tę poruszyliśmy już w glosie OPA, I, 91, opatrującej wyrok Trybunału, który na podstawie rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem ustalił wręcz odmienną zasadę. W glosie tej daliśmy wyraz bardzo poważnym zastrzeżeniom w stosunku do powyższego wyroku. Niniejszy wyrok, który dotyczy zasad postępowania w sprawach podatków państwowych, nie podporządkowanych rozporządzeniu o post. admin., jeszcze raz celowo i śmiało — pomimo braku wyraźnego przepisu ustawowego — bierze w obronę prawa strony w zakresie uczetniczenia w czynnościach ustaleniowych władzy, od których zwykle zawisła później sama decyzja. I chociaż w zakresie państwowego podatku od placów budowlanych niema również, jak i w rozporządzeniu o post. admin., wyraźnego przepisu nakazującego umożliwienie stronie wzięcia udziału w oględzinach na miejscu, tem niemniej jednak Trybunał w powołaniu na dawną swą praktykę obowiązek ten z zasad słuszności wydedukował. Wytwarza się w tym wypadku tem oryginalniejsza sytuacja, że postępowanie wymiarowe podatku od placów budowlanych dotyczy jednocześnie i podatku państwowego i komunalnego. Postępowanie wymiarowe w stosunku do podatków państwowych nie podlega rozporządzeniu o post. admin., gdy tymczasem w stosunku do podatków komunalnych podlega temu rozporządzeniu. W razie więc nieuwzględnienia zasad, wypowiedzianych przeze mnie w poprzedniej glosie, moglibyśmy być świadkami tego rodzaju oryginalnej sytuacji, że w postępowaniu wymiarowem tego samego podatku (które zresztą jest jedno) obowiązywałyby w najistotniejszych kwestjach odmienne zasady przy wymiarze tej części podatku, która idzie na rzecz państwa, i przy wymiarze tej części, która idzie na rzecz samorządu.

Sądzę, iż powyższy wyrok Trybunału powinien stać się ponownym impulsem bądź do ustalenia jednolitej wykładni w przedmiocie obowiązku władzy umożliwienia stronie brania udziału w czynnościach ustaleniowych władzy również i na podstawie rozporządzenia o post. admin., bądź też do jak najszybszej nowelizacji w tym kierunku powyższego rozporządzenia.

Stefan Urbanowicz

193.

PAŃSTWOWY PODATEK OD PLACÓW BUDOWLANYCH.

Postępowanie odwoławcze na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego.

Wbrew postanowieniom § 13 rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 grudnia 1926 poz. 95/27 Dz. Ust. i §31 rozporządzenia Ministra Skarbu z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust. należy w województwach poznańskiem i pomorskiem skargi na decyzje magistratów w sprawie wymiaru: a) podatku od lokali, b) państwowego podatku od placów budowlanych wnosić bezpośrednio do właściwego Sądu Administracyjnego w terminie 2 tygodni (§§ 51, 52 i 63 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 Zb. ust. pr. str. 195). (Teza).

Wyrok NTA z 7 grudnia 1932 l. rej. 644/31 w sprawie sporno-administracyjnej Selmy Löffelbeinowej w Grudziądzu przeciw Magistratowi m. Grudziądza w przedmiocie wymiaru państwowego podatku od placów budowlanych i komunalnego dodatku do tego podatku.

NTA uchylił rezolucję Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Toruniu z 10 listopada 1930 i przekazał sprawę temuż Sądowi celem merytorycznego jej rozstrzygnięcia.

...Ustawa pruska o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195) postanawia w § 63, że skargi w postępowaniu sporno-administracyjnem należy wnosić pisemnie do właściwego sądu. Termin do wnoszenia skarg wynosi według §§ 51 i 52 tej ustawy 2 tygodnie od dnia doręczenia zaskarżonej decyzji.

Przepisy te mają także zastosowanie do skarg przeciw decyzjom zwierzchności gminnej w przedmiocie wymiaru danin komunalnych z §§ 69 i 70 ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 Zb. ust. pr. str. 152.

Skoro dalej ustawa z 2 sierpnia 1926 o podatku od lokali poz. 550 Dz. Ust. w art. 8 przekazuje rozstrzyganie odwołań w sprawach tego podatku w województwach poznańskiem i pomorskiem władzom przewidzianym w § 69 i n. cyt. ustawy z r. 1893, a rozporządzenie Prezydenta z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. w art. 24 ust. 3 postanawia, że państwowy podatek od placów budowlanych wymierzają i ściągają związki komunalne w trybie przewidzianym powołaną wyżej ustawą o podatku od lokali, to przyjąć należy, że nie było intencją ustawodawcy zmieniać przepisy, normujące sposób wnoszenia skarg do Sądów Administracyjnych. Przema-

wia za tem także brzmienie art. 9 ustawy o podatku od lokali, który upoważnia Ministra Skarbu do wydania szczegółowych przepisów m. i. o odwołaniach od wymiaru podatku, a nie wspomina nic o skargach wnoszonych do Sądów Administracyjnych. Skargi takie winny być przeto według §§ 51, 52 i 63 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 wnoszone bezpośrednio do właściwego sądu w terminie 2 tygodni od dnia doręczenia zaczepionej decyzji.

Zawarte więc w § 13 rozporządzenia Ministra Skarbu z 29 grudnia 1926 poz. 95/27 Dz. Ust. postanowienie, że na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego ma być wniesiona za pośrednictwem magistratu w terminie 14-dniowym, jako niezgodne z cytowanemi wyżej przepisami ustawy z r. 1883, nie może obowiązywać ani w sprawach podatku od lokali, ani też w sprawach państwowego podatku od placów budowlanych, a to wbrew § 31 rozporządzenia Ministra Skarbu z 3 listopada 1927 poz. 913 Dz. Ust.

Z tych przeto powodów NTA uznał, że skarga w niniejszej sprawie została prawidłowo wniesiona bezpośrednio do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w terminie 2 tygodni od doręczenia zaskarżonej decyzji, wobec czego Sąd ten winien rozpatrzeć ją merytorycznie.

W konsekwencji należało orzec jak na wstępie....

194.

KONCESJE SKARBOWE.

Koncesje na sprzedaż wina i miodu.

Na sprzedaż wina i miodu potrzebne jest zezwolenie władzy skarbowej, którego udzielenie pozostawione jest jej swobodnemu uznaniu.

Wyrok NTA z 9 stycznia 1933 l. rej. 2509/32 w sprawie Joanny Pomeranz w Tarnowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie koncesji na hurtową sprzedaż wina i miodu.

Izba Skarbowa odmówiła skarżącej koncesji na hurtową sprzedaż wina i miodu, a Ministerstwo Skarbu zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniło odwołania, powołując się na art. 78 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym poz. 289 Dz. Ust.

NTA skargi nie uznał za uzasadnioną, wychodząc z następujących rozważań:

Skarga zarzuca, że hurtowa sprzedaż wina i miodu nie wymaga wogóle koncesji skarbowej, a stanowiący inaczej przepis § 359 rozporządzenia wykonawczego z 7 lutego 1928 poz. 556 Dz. Ust. jest niezgodny z powołanem w zaskarżonem orzeczeniu rozporządzeniem Prezydenta Rzplitej o monopolu spirytusowym.

Zarzut ten nie jest trafny. NTA już w wyrokach z 7 kwietnia 1930 l. rej. 2739/28 (Zbiór wyroków Nr. 229 A) i z 9 kwietnia 1931 l. rej. 5843/29 orzekł i uzasadnił, iż w myśl art. 78 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym, sprzedaż wina i miodu, jako podpadających pod użyte w tym przepisie pojęcie „napojów alkoholowych", wymaga zezwolenia władzy skarbowej. W pierwszym z powołanych wyroków NTA ustalił też zasadę prawną, iż postanowienie art. 78 nadaje władzy m. i. prawo swobodnego uznania przy nadawaniu koncesyj na sprzedaż i wyszynk napojów alkoholowych. . . .

W praktyce sądowej zanotować należy również odmienne zapatrywania prawne, wyrażone w wyrokach SN z 13 grudnia 1927 (OSP, VII, 144) i z 8 lutego 1928 (OSP, VII, 254), według których sprzedaż wina nie wymagała koncesji w świetle przepisów rozporządzenia Prezydenta z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym (poz. 289 Dz. Ust.). Stanowisko to jednak SN następnie porzucił, mianowicie w orzeczeniu składu siedmiu sędziów z 19 kwietnia 1929 (OSP, VIII, 427), ustalając, że przez „napoje alkoholowe" (art. 75 i n. rozporządzenia z 26 marca 1927) należy rozumieć wszelkie napoje, zawierające alkohol, bez względu na to, czy są one wyrobione ze spirytusu, czy też nie. Należy tu zatem zaliczyć także piwo, wino i miód. Orzeczenie z 19 kwietnia 1929 zawiera uzasadnienie naogół przekonywające. Zakwestjonować można jedynie twierdzenie, że w świetle rozporządzenia z 26 marca 1927 nie wymagała koncesji sprzedaż napojów alkoholowych, zawierających mniej niż 2,5% alkoholu. W tej mierze wskazać można na glosę w OSP, VIII, 427, która wywodzi, że brak było dostatecznej podstawy prawnej do wydania przepisu § 359 rozporządzenia Ministra Skarbu z 7 lutego 1928 (poz. 556 Dz. Ust.), powołanie się zaś na dawną ustawę z 23 kwietnia 1920 o ograniczeniach w sprzedaży i spożyciu napojów alkoholowych (poz. 299/22 Dz. Ust.) było chybione; naprawienie przeoczenia, polegającego na tem, że w rozporządzeniu z 26 marca 1927 nie wyłączono z pod przymusu koncesyjnego napojów niskoprocentowych, nie mogło nastąpić sposobem, którym chciano to uczynić w § 359 rozporządzenia wykonawczego z 7 lutego 1928.

Omawiany obecnie wyrok NTA staje również na stanowisku, które zajęły już poprzednie wyroki tegoż Trybunału oraz SN w orzeczeniu składu siedmiu sędziów z 19 kwietnia 1929, ustalając, że sprzedaż wina i miodu wymagała koncesji w świetle przepisów rozporządzenia z 26 marca 1927 o monopolu spirytusowym. Stanowisko to uznać należy za słuszne. Przy sposobności można zauważyć, że system kodyfikacyjny, jaki widzimy w rozporządzeniu z 26 marca 1927, prowadził do wielkich zawikłań i niepewności prawnej. Przepisy bowiem o „monopolu spirytusowym" zawierały, wbrew wszelkim oczekiwaniom, pewne fragmentaryczne postanowienia, dotyczące także piwa, wina i miodu, które z monopolem spirytusowym nie mają nic wspólnego, tak, że dopiero bardzo subtelna wykładnia wykryć zdołała, jakie jest właściwe znaczenie wyrazów „napoje alkoholowe", użytych w art. 75 i n. rozporządzenia z 26 marca 1927.

życie ekonomiczne nie powinno jednak na swej drodze spotykać tak niejasnych przepisów, w których — jak widzieliśmy — nie odrazu orjentuje się nawet wykładnia najwyższych instancyj sądowych. Znaczny postęp kodyfikacyjny widzimy już w rozporządzeniu „o monopolu spirytusowym, opodatkowaniu kwasu octowego i drożdży, oraz sprzedaży napojów alkoholowych" (rozporządzenie Prezydenta z 11 lipca 1932 poz. 586 Dz. Ust.). Sam tytuł zwraca już uwagę na to, że rozporządzenie reguluje także inne materje, prócz spraw „monopolu spirytusowego". Również art. 1 rzeczonego rozporządzenia z 11 lipca 1932 rzuca więcej światła na nasze zagadnienia. Pozatem art. 60 nowego rozporządzenia mówi o sprzedaży „wszelkich napojów alkoholowych", wyłączając z pod przymusu koncesyjnego napoje niżej 4,5% alkoholu, przez co w sposób prawidłowy usunięto błąd poprzedniego rozporządzenia, który — jak widzieliśmy — starano się naprawić bezskutecznie, pozbawionym dostatecznej podstawy prawnej § 359 rozporządzenia wykonawczego z 7 lutego 1928.

Stanisław Śliwiński

195.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe w naturze: Wymiar dla spółek akcyjnych, płacących obok podatku przemysłowego inne podatki bezpośrednie.

Za podstawę wymiaru świadczeń drogowych w naturze dla spółek akcyjnych, opłacających oprócz podatku przemysłowego także inne podatki bezpośrednie, winna być brana suma wszystkich podatków bezpośrednich.

Wyrok NTA z 23 stycznia 1933 l. rej. 9909/30 w sprawie firmy „Suchedniowska Fabryka Odlewów i Huta Ludwików Sp. Akc." w Kielcach przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Kielcach w przedmiocie wymiaru danin komunalnych.

...Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżąca Spółka podnosi następujące zarzuty: a) gmina zastosowała trzy podstawy do wymierzenia podatków komunalnych — grunty, budynki i świadectwa przemysłowe, tak jakby fabryka składała się z trzech różnych objektów, z których każdy mógłby stanowić dla niej oddzielne źródło dochodu, w rzeczywistości zaś każdy z tych objektów oddzielnie nie posiada żadnego znaczenia, a dopiero złączone razem stanowią jeden objekt, mianowicie fabrykę. Toteż nie jej poszczególne części, lecz tylko całość może być traktowana jako źródło, podlegające opodatkowaniu....

NTA rozważył, co następuje:

Wymiar świadczeń drogowych względnie opłat zastępczych opiera się na przepisach art. 28 — 33 ustawy z 10 grudnia 1920 poz. 32/21

Dz. Ust. Według art. 30 tej ustawy, do świadczeń drogowych w naturze mogą być pociągani wszyscy mieszkańcy gmin, opłacający podatki bezpośrednie w stosunku do wysokości opłacanych przez nich podatków bezpośrednich. Ponieważ bezsporne jest w sprawie, że skarżąca Spółka opłaca podatki bezpośrednie: gruntowy, budynkowy i przemysłowy (świadectwo przemysłowe), przeto wymiar świadczeń drogowych w stosunku do każdego z tych podatków znajduje swe prawne uzasadnienie w postanowieniu powołanego art. 30. Wywody skarżącej Spółki, że budynki, grunty pod niemi i maszyny tworzą jedno przedsiębiorstwo przemysłowe i nie mogą być obciążane świadczeniami oddzielnie, nie są trafne, gdyż skarżąca Spółka, jako taka, jest płatniczką nietylko państwowego podatku przemysłowego, ale ponadto także, jako właścicielka gruntu i właścicielka budynku, płatniczką państwowego podatku gruntowego i państwowego podatku od nieruchomości. Wobec tego przyjęcie tych trzech podatków do stosunkowego obciążenia świadczeniami drogowemi w naturze skarżącej Spółki nie sprzeciwia się przepisowi art. 30 ustawy. Powołany w skardze wyrok NTA z 16 czerwca 1929 l. rej. 171/25 dotyczył opłaty drogowej, opartej na art. 19 ustawy, i zajmował się wyłącznie wykładnią indywidualnego statutu komunalnego, zaczem powołanie się na ten wyrok dla uzasadnienia wykładni art. 30 ustawy jest chybione....

196.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe w naturze: Zwolnienie urzędników państwowych i komunalnych.

Zwolnienie urzędników państwowych i komunalnych od świadczeń drogowych w stosunku do podatku dochodowego od ich uposażeń służbowych, o ile jest przewidziane w odpowiednim statucie gminy, nie jest sprzeczne ani z przepisami art. 30 — 33 ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust., ani też z zasadą powszechności daniny publicznej. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 10 listopada 1932 l. rej. 5489/30 w sprawie Aleksandra Rożdziestwieńskiego w Nowogródku przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Nowogródku w przedmiocie wymiaru opłat szarwarkowych za r. 1929/30.

...Zasadnicza kwestja sporna dotyczy pytania, czy przy wymiarze świadczeń drogowych w naturze płatnikom podatków bezpośrednich mają gminy prawo czynić wyjątki przez zwalnianie od tych świad-

czeń pewnej kategorji osób, np. urzędników państwowych i komunalnych, jak to ma miejsce w rozpoznawanej sprawie.

Ustawa z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust. w art. 30 postanawia, iż „do świadczeń drogowych w naturze mogą być pociągani wszyscy mieszkańcy gmin, opłacający podatki bezpośrednie w stosunku do wysokości opłacanych przez nich podatków bezpośrednich". W art. 33 wymienione są w 7 punktach osoby i instytucje, które z mocy ustawy zwolnione są od powyższych świadczeń. Z treści powyższych przepisów wynika, iż mieszkańcy gmin, opłacający podatki bezpośrednie, do świadczeń w naturze na cele budowy i utrzymania dróg pociągani być mogą, lecz nie muszą, że jednak do tych świadczeń nie wolno gminom w żadnym razie pociągać osób i instytucyj, wymienionych w art. 33 ustawy.

Przepisy powyższe zakreślają zatem gminom granice, poza które w uchwałach swych reprezentacyj, wprowadzających omawiane świadczenia drogowe, t. j. w statutach o świadczeniach drogowych, wychodzić nie mogą. Z przepisów tych jednak bynajmniej nie wynika, iżby one zabraniały gminom przy wprowadzaniu świadczeń drogowych w naturze przyjmować ciaśniejsze podstawy rozkładu tych świadczeń, aniżeli jest to przewidziane w przepisie art. 30 w związku z art. 33 ustawy. Ze stanowiska omawianych przepisów przyjęcie w statutach świadczeń drogowych w naturze węższych podstaw do rozkładu tych świadczeń jest dopuszczalne, jednak pod warunkiem, że wynikające z takiego zwężenia podstaw rozkładu zwolnienia dadzą się pogodzić z podstawowemi zasadami rozkładania świadczeń publicznych, w szczególności z zasadą ich powszechności.

Otóż zwolnienie pewnych osób lub też pewnych przedmiotów, podyktowane czy to względami socjalnemi, ekonomicznemi, czy też kulturalnemi, nie będą bynajmniej uwłaczać zasadzie powszechności opodatkowania, o ile mają one charakter wyjątkowy i nie noszą charakteru przywilejów indywidualnych. I tak np. nie będzie uwłaczać zasadzie powszechności daniny przy opodatkowaniu przedmiotów zbytku zwolnienie pewnych przedmiotów od podatku, gdy względy kulturalne lub inne za tem przemawiają (np. radjoodbiorników); nie będzie również uwłaczać tej zasadzie zwolnienie, podyktowane względami czy to gospodarności, gdy koszty poboru daniny od pewnych przedmiotów nie pozostają w odpowiednim stosunku do jej wyników, czy też względami techniki podatkowej. Zwolnienia takie, noszące charakter wyjątkowy, z zasadą powszechności opodatkowania nie pozostają bynajmniej w sprzeczności. Nie uwłacza także tej zasadzie, noszące charakter wyjątkowy, zwolnienie od świadczeń drogowych w naturze funkcjonarjuszów państwowych i komunalnych przez wyłączenie z podstaw roz-

kładu tych świadczeń opłacanego przez nich podatku dochodowego od uposażeń. Jednak zwolnienie tych osób opierać się winno na statucie, zawierającym w tym względzie odpowiednie postanowienia.

W aktach rozpoznawanej sprawy, udzielonych przez pozwaną władzę, brak statutu, na podstawie którego wymiar świadczeń szarwarkowych na rok 1929/30 został dokonany i na którym pozwana władza oparła zaskarżoną decyzję. Gdy wobec nieujawnienia w aktach treści odnośnego statutu NTA nie mógł sprawdzić legalności zaskarżonej decyzji, przeto — nie rozpatrując pozostałych zarzutów skargi, jako w tym stanie sprawy przedwczesnych — uchylił tę decyzję z powodu niezupełności stanu faktycznego sprawy, wynikającego z akt, na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.

Interpretacja art. 30 i 33 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych może nasunąć wątpliwości.

Słuszne jest stanowisko NTA, że do świadczeń drogowych w naturze na zasadzie wymienionego art. 30 gminy mogą pociągać mieszkańców gmin, opłacających podatki bezpośrednie, lecz nie muszą. Natomiast budzi zastrzeżenia zajęte w wyroku przez NTA stanowisko, jakoby z treści tego artykułu w związku z treścią art. 33 omawianej ustawy z 10 grudnia 1920 można wyprowadzić wniosek, iż przy wprowadzeniu świadczeń drogowych w naturze gminy w stosunku do funkcjonarjuszów państwowych i komunalnych mogą uchwalić częściowe zwężenie podstawy rozkładu tych świadczeń bez naruszenia zasady powszechności ciężarów publicznych. Przeciw zapatrywaniu temu zdaje się przemawiać treść zarówno art. 30, jak i art. 33 tej ustawy. W szczególności wynika ze słów, użytych w art. 30, że ustawodawcy chodziło w tym artykule o upoważnienie gmin do obciążenia świadczeniami drogowemi w naturze tylko mieszkańców gminy, opłacających podatki bezpośrednie, ale wszystkich mieszkańców tej kategorji z tem, że obciążeni niemi winni je ponosić w stosunku do wysokości opłacanych przez nich podatków bezpośrednich, a więc w równej mierze. W takiem ujęciu obowiązku świadczeń w naturze mieszczą się elementy pojęcia ciężarów powszechnych (por. w tej mierze Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8 wyd., str. 415).

Od zasady, wypowiedzianej w art. 30, dopuszcza ustawodawca wyjątki w art. 33. Zwalnia on mianowicie w tym ostatnim artykule z pośród obowiązanych do świadczeń drogowych w naturze osoby i instytucje posiadające środki przewozowe, ograniczając jednocześnie te zwolnienia do określonych w nim bliżej środków przewozowych. Z uwagi na to, że przepisy prawne omawianego artykułu podane są w sposób wyczerpujący, należy przy zastosowaniu argumentu a contrario dojść do wniosku, że ustawodawca oprócz zwolnień, przewidzianych w art. 33, innych wprowadzać nie zamierzał.

Nie od rzeczy będzie wspomnieć jeszcze, że przy opracowywaniu ustawy z 10 grudnia 1920 poważną rolę posiłkową odgrywały również przepisy prawne o świadczeniach naturalnych, obowiązujące w b. zaborze pruskim, które z tego powodu posiadają pewne znaczenie przy badaniu właściwego zamiaru ustawodawcy polskiego. Otóż należy stwierdzić, że według postanowień § 68 pruskiej ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152) obowiązek świadczeń naturalnych obciąża wszystkich płatników podatków gminnych, a zwolnienia pewnych osób od tych świadczeń są dopuszczalne, o ile to przewidziane jest w ustawie.

Władysław Weissbrod

197.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty drogowe: Nadmierne zużywanie dróg.

Okoliczność, iż nadmierne zużycie drogi spowodowane zostało przez dostawców surowca do cukrowni podwodami, stanowiącemi własność tychże dostawców, przy transporcie, dokonywanym na ich rachunek, nie stanowi przeszkody do pociągnięcia właściciela cukrowni do obowiązku świadczenia specjalnych opłat na zasadzie postanowienia art. 23 ustawy z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 11 stycznia 1933 l. rej. 9930/30 w sprawie Cukrowni w Miejskiej Górce Tow. z ogr. odp. przeciw Wydziałowi Wojewódzkiemu w Poznaniu w przedmiocie wymiaru opłaty za nadmierne zużywanie dróg wojewódzkich.

...Spór toczy się jedynie odnośnie do kwestji wykładni postanowień statutu, względnie art. 23 ustawy drogowej, a mianowicie, czy do ponoszenia opłat za nadmierne zużycie dróg pociągnięte być mogą przedsiębiorstwa przemysłowe tylko wtedy, jeżeli zużycie dróg spowodowane zostało pojazdami, stanowiącemi własność odnośnego przedsiębiorstwa, lub gdy transport temi drogami odbywa się na rachunek tego przedsiębiorstwa. Skarżąca bowiem stoi na tem stanowisku, iż tak dowóz buraków do cukrowni, jak i wywóz wysłodków buraczanych z cukrowni dokonywany bywa drogami wojewódzkiemi nie na rachunek cukrowni, lecz przez dostawców na ich koszt względnie rachunek, z czego wniosek, iż tylko ci ostatni, a nie cukrownia pociągnięci być mogą do spornej opłaty.

Argumentacji tej nie mógł uznać NTA za słuszną. Ustawodawca, pociągając w art. 23 ustawy drogowej przedsiębiorstwa przemysłowe, czy też handlowe do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg, miał na myśli gospodarczy charakter danego przedsiębiorstwa i całokształt interesów przedsiębiorstwa. Jak bowiem z jednej strony nie jest wystarczający do pociągnięcia danego przedsiębiorstwa do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg na zasadzie tego artykułu sam moment zużywania dróg w rozmiarze nie przewyższającym zwyczajnej normy, w jakiej wszyscy interesanci drogi zużywają, tak z drugiej strony, ocena kwestji nadmiernego zużycia drogi dokonana być winna pod kątem widzenia związku transportów, dokonanych na drogach, z istnieniem danego przedsiębiorstwa. W konsekwencji powyższego i zgodnie z zasadą, wyrażoną w wyroku NTA z 9 listopada 1932 l. rej. 7592/30, wydanym w sprawie firmy: Młyn wodno-parowy

T. Zalewski i Sz. Lemberger [1]), na karb danego przedsiębiorstwa iść muszą wszystkie transporty drogami publicznemi, czy to surowców, odstawianych do przerobu, czy też produktów, wytworzonych przez przedsiębiorstwo, a to niezależnie od momentu, czyją własność stanowią odnośne podwody, względnie kto ponosi koszty transportu, czy dane przemysłowe przedsiębiorstwo, czy też dostawca surowca, względnie nabywca produktu. Te ostatnie bowiem momenty, zależne wyłącznie tylko od woli interesowanych, a mianowicie wzajemnych układów, nie mogą być kryterjami, od których obowiązek świadczenia daniny po stronie przedsiębiorstwa przemysłowego miałby być uzależniony.

Gdy zatem w rozpoznawanej sprawie transporty towarów przez plantatorów uskuteczniane były oczywiście ze względu na istnienie cukrowni, jako przedsiębiorstwa przemysłowego, dla którego buraki stanowiły konieczny do produkcji surowiec, gdy dalej wywóz wytłoków buraczanych, jako produktu ubocznego cukrowni, pozostawał również w związku bezpośrednim z gospodarczym charakterem tegoż zakładu przemysłowego, przeto także zużycie dróg wojewódzkich, dokonane przez dostawców surowca, zaliczone być winno na rzecz cukrowni i uzasadnia podciągnięcie skarżącej pod obowiązek podatkowy w myśl art. 23 ustawy drogowej.

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

198.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Opłaty drogowe: Nadmierne zużywanie dróg.

1. Decyzja o pociągnięciu na zasadzie art. 23 ustawy o budowie dróg z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust. przedsiębiorstw i t. d., otrzymujących z budowy i utrzymania dróg szczególne korzyści lub też drogi te nadmiernie zużywających, do udziału w kosztach budowy i utrzymania tych dróg, wskazywać winna tę część kosztów, która ma być pokryta z udziałów tego rodzaju przedsiębiorstw.

2. Łączny udział przedsiębiorstw i t. d., nadmiernie zużywających drogi, w kosztach budowy i utrzymania tych dróg nie może przewyższać kosztów, spowodowanych dla zarządu drogowego przez nadmierne zużycie dróg ze strony tych przedsiębiorstw. (Tezy).

---

[1]) Powołany wyrok dotyczy kwestji zużywania dróg przez młyny gospodarcze, do których osoby trzecie przywożą własne zboże do przemiału.

Wyrok NTA z 7 lutego 1933 l. rej. 1702/31 w sprawie sporno-administracyjnej Browarów Chełmińskich Tow. Akc. w Chełmnie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Chełmnie w przedmiocie wymiaru opłat za nadmierne zużycie dróg powiatowych za r. 1928/29.

...Art. 23 ustawy o budowie i utrzymaniu dróg postanawia, że otrzymujący z budowy lub utrzymania dróg szczególne korzyści lub też nadmiernie zużywający drogi, jak np. kopalnie, fabryki i inne przedsiębiorstwa, mogą być pociągani do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg przez Ministerstwo Robót Publ. na rzecz dróg państwowych, zaś przez odnośne związki samorządowe na rzecz dróg wojewódzkich, powiatowych i gminnych, o ile przedtem nie nastąpi dobrowolna w tym względzie ugoda.

Decyzje w tym względzie związków samorządowych mają być zatwierdzone przez Ministerstwo Robót Publ. względnie jego organa II instancji w porozumieniu z interesowanymi Ministrami względnie ich drugiemi instancjami.

Otóż z pojęcia pociągania „do udziału w kosztach budowy i utrzymania dróg" — a więc do ponoszenia pewnej części tych kosztów — wynika dla osób, do takiego udziału pociąganych, podmiotowe prawo żądania, aby im podano do wiadomości, do udziału w jakich kosztach i w jakim stosunku do nich się ich pociąga.

Odnośna decyzja winna przeto wskazywać tę część ogólnych kosztów budowy i utrzymania dróg quaestionis, która ma być pokryta z udziałów przedsiębiorstw i t. d., otrzymujących z budowy i utrzymania tych dróg szczególne korzyści, lub też nadmiernie je zużywających, przyczem, jeśli chodzi — jak w niniejszym wypadku — o tę ostatnią kategorję przedsiębiorstw, to łączny ich udział w odnośnych kosztach nie może z natury rzeczy przewyższać kosztów, spowodowanych zarządowi drogowemu przez nadmierne zużycie dróg ze strony tych przedsiębiorstw. Dopiero tak ustalona kwota może w logicznem zastosowaniu powyższego przepisu podlegać rozdziałowi między poszczególne osoby i przedsiębiorstwa według odpowiedniego klucza podziału.

Nakładanie zaś na zasadzie art. 23 na tego rodzaju przedsiębiorstwa zamiast udziału w kosztach, o których mowa, opłat jednostkowych od ilości przewożonego drogą kołową drzewa użytkowego, od przejazdu autobusów i pługów parowych po drogach, od posiadania samochodów ciężarowych i osobowych oraz dorożek samochodowych, a także opłat jednostkowych od każdego hl przewiezionego drogą kołową piwa, nie znajduje oparcia w cyt. przepisie prawnym. Opłaty takie miałyby raczej charakter samoistnych podatków od transportu drogą kołową towarów i osób, lub też podatków od posiadania samochodów, a nakładania podatków w tej formie przez powiatowe związki

komunalne nie przewiduje ani ustawa o budowie i utrzymaniu dróg z r. 1920, ani też ustawa o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust.

Wreszcie nadmienić wypada, że — jak to już słusznie zaznaczył wyrok Sądu a quo — podwyższenie o 50% opłat jednostkowych od piwa przewożonego przez przedsiębiorstwa, których siedziba znajduje się poza obrębem powiatu (a także stopniowanie w § 2 wysokości opłaty za przewóz drzewa zależnie od tego, czy się je wywozi za granicę Państwa, względnie do tartaków, położonych poza obrębem powiatu), niezgodne jest z cyt. art. 23 ustawy drogowej, gdyż okoliczności te nie mają wpływu na stopień zużywania dróg w powiecie.

Z powyższych rozważań wynika, że statut pozwanego niezgodny jest już w swem ogólnem założeniu z obowiązującemi przepisami prawnemi, wobec czego NTA uznał, że Sąd a quo słusznie uchylił wymiar opartej na jego postanowieniach spornej opłaty. NTA nie potrzebował już rozpatrywać dalszej spornej kwestji, czy wymiar tej opłaty winien także odpowiadać ściśle zużyciu dróg, spowodowanemu przez przewóz piwa powodowej firmy drogą kołową w powiecie chełmińskim.

Z tych przeto powodów należało rewizję pozwanego oddalić.

199.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek komunalny od gruntów w b. dzielnicy pruskiej.

Pobierany w b. dzielnicy pruskiej na zasadzie art. 2 i 3 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych podatek komunalny od gruntów, położonych poza obszarem gmin miejskich, nie jest dodatkiem do dodatku do podatku gruntowego, pobieranego na rzecz Skarbu Państwa w myśl ustawy z 17 czerwca 1921 poz. 372 Dz. Ust., lecz pobierany jest samodzielnie w stosunku procentowym do normy podatku gruntowego, ustalonej ustawą z 1861 r. (Zb. ust. pr. str. 253). (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 24 maja 1932 l. rej. 4692/30 w sprawie sporno-administracyjnej Ks. Stanisława Wężyka, administratora dóbr Bielawy i Soporowo, przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Grodzisku Wielkopolskim w przedmiocie zwrotu komunalnych dodatków do podatku gruntowego.

... Pobór państwowego podatku gruntowego, oparty na ustawie z 21 maja 1861 (Zb. ust. pr. str. 253), zastanowiony został ustawą z 14 lipca 1893 o uchyleniu podatków bezpośrednich (Zb. ust. pr. str. 119). Podatek ten nie został w b. dzielnicy pruskiej przywrócony,

gdyż — jak to wynika z art. 1 ustawy z 17 czerwca 1921 poz. 372 Dz. Ust. — ustawa ta wprowadza jedynie dodatek państwowy do normy podatku gruntowego, obowiązującego według cytowanej ustawy z r. 1861, z tem, że dodatek ten wolny jest od wszelkich dodatków na cele samorządowe. Wynika z tego, że pobierany w b. dzielnicy pruskiej na zasadzie art. 2 i 3 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych podatek komunalny od gruntów, położonych poza obszarem gmin miejskich, nie jest dodatkiem do dodatku do podatku gruntowego, pobieranego na rzecz Skarbu Państwa w myśl powołanej wyżej ustawy z r. 1921, lecz pobierany jest samodzielnie w stosunku procentowym do normy podatku gruntowego, ustalonej ustawą z r. 1861. Wynika to również z treści art. 4 ustawy z r. 1921.

Wobec tego w myśl cytowanego wyżej art. 53 ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych, do dodatków komunalnych do podatku gruntowego, pobieranych w b. dzielnicy pruskiej na rzecz powiatowych związków komunalnych, nie ma zastosowania jej art. 51, lecz dotychczasowe przepisy, a więc, jeśli chodzi o środki prawne, na zasadzie jej art. 60 wyłącznie przepis § 14 ust. 2 i § 11 ust. 4 i 5 ustawy o daninach powiatowych i prowincjonalnych z r. 1906.

Powoływanie się wreszcie na art. 49 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych jest nietrafne z uwagi na przepis jej art. 50, utrzymujący w mocy w b. dzielnicy pruskiej dotychczasowe przepisy o środkach prawnych.

A ponieważ według cytowanych przepisów ustawy o daninach powiatowych i prowincjonalnych wymiary spornych dodatków do podatku gruntowego mogły być zaczepione jedynie w drodze sprzeciwów, wniesionych w każdym poszczególnym wypadku w ciągu 4 tygodni do Wydziału Powiatowego, a skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego przysługiwała dopiero przeciw decyzjom, wydanym przez pozwanego na skutek takich sprzeciwów, powód zaś w latach 1924, 1925, 1927 i 1928 takich sprzeciwów nie wniósł, sprzeciw zaś wniesiony przeciw wymiarowi tego dodatku za r. 1926 nie jest jeszcze rozstrzygnięty, należało przyjąć, że Sąd a quo słusznie skargę oddalił, jako niedopuszczalną w postępowaniu sporno - administracyjnem, względnie jako przedwczesną.

Wobec tego należało rewizję oddalić.

200.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek wyrównawczy: Wymiar na zasadzie art. 8 ustawy z 20 marca 1931.

Zawarte w art. 8 ustawy z 20 marca 1931 o samoistnym podatku wyrównawczym dla gmin wiejskich określenie „nie może przekraczać granicy“ odnosi się wyłącznie do samej wysokości podatku, oznaczonej w art. 1 i 2 ustawy z 1 marca 1927 poz. 208 Dz. Ust., nie dotyczy natomiast kwestji kompetencji władz przy powiększeniu wymiaru o 50%.

Wyrok NTA z 1 lutego 1933 l. rej. 2766/32 w sprawie Maurycego Zamoyskiego w Klemensowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Hrubieszowie w przedmiocie wymiaru podatku wyrównawczego za r. 1930/1931.

...Dalej zarzuca skarżący obrazę przepisu art. 8 ustawy z 20 marca 1931 o podatku wyrównawczym poz. 172 Dz. Ust. w związku z art. 1 i 2 ustawy z 1 marca 1927 poz. 208 Dz. Ust., ponieważ pobór podatku, podwyższonego o 50% ponad normę, nie jest pokryty zezwoleniem władzy wojewódzkiej.

Spór między skarżącym i władzą pozwaną sprowadza się do wykładni przepisu art. 8 ustawy z 1931 r.

Władza tłumaczy zastrzeżenie zawarte w tym artykule, że podatek wyrównawczy za r. 1930/1931 „w każdym razie nie może przekraczać granicy, oznaczonej art. 1 i 2 ustawy z dnia 1 marca 1927 r.“, dosłownie, t. zn. że w tem zastrzeżeniu według zapatrywania władzy ustawodawca miał jedynie na myśli cyfrowe granice z art. 1 i 2 powołanej ustawy, natomiast nie objął tem zastrzeżeniem także zawartego w art. 2 tej ustawy ograniczenia prawa gminy do powiększenia wymiaru podatku wyrównawczego o 50%, a mianowicie uzależnienia tej podwyżki „od zezwolenia wojewody w porozumieniu z prezesem izby skarbowej“. Skarżący natomiast jest zdania, że wobec powołania art. 1 i 2 ustawy z 1927 r. należy przepis art. 2 stosować w całej rozciągłości, a więc łącznie z podanem tam zastrzeżeniem kompetencji.

NTA nie uznał za trafne zapatrywania skarżącego.

Ustawa z 1 marca 1927 poz. 208 Dz. Ust. przewidywała samoistny podatek wyrównawczy dla gmin wiejskich jedynie b. zaboru rosyjskiego, i to w okresie czasu do 31 marca 1930. Ustawą z 20 marca 1931 poz. 172 Dz. Ust. podatek taki wprowadzono dla gmin wiejskich na całym obszarze Rzeczypospolitej począwszy od 1 kwietnia

1931. Według tej ustawy ogólna suma podatku m. i. nie może być wyższa od sumy złotych, równej ilości hektarów gruntów, opodatkowanych w danej gminie, pomnożonej na terenie województwa lubelskiego przez 2, czyli równej podwójnej ilości hektarów, podczas gdy według ustawy poprzedniej suma ta była ograniczona normalnie do wysokości równej pojedyńczej ilości hektarów gruntów opodatkowanych, a wyjątkowo tylko (art. 2) granica ta mogła być podwyższona o 50%, czyli najwyższa granica z ustawy z 1927 r. wynosiła dla gmin wszystkich województw b. zaboru rosyjskiego tyle złotych, co 1½ sumy hektarów gruntów.

Według ustawy z 1931 r. gminy pobierają podatek wyrównawczy bez potrzeby uzyskania zezwolenia władzy nadzorczej, natomiast według poprzedniej ustawy pobór podwyżki 50% był uzależniony od zezwolenia wojewody, wydanego w porozumieniu z prezesem Izby Skarbowej. W art. 8 ustawa z 1931 r. pozwoliła gminom wiejskim b. zaboru rosyjskiego (ściślej: w województwach wschodnich i centralnych) na pobór tego podatku także nawet na okres budżetowy 1930/1931, z tem atoli zastrzeżeniem, że może on być pobrany jedynie na pokrycie „rzeczywistego" niedoboru, a nie niedoboru rachunkowego, przewidzianego w preliminarzu budżetowym, dalej, że nie może on przekraczać norm preliminowanych w budżecie gminy na r. 1930/1931 oraz wreszcie, że „w każdym razie nie może przekraczać granicy, oznaczonej art. 1 i 2 ustawy z dnia 1 marca 1927 r.".

NTA uznał, mając na uwadze powyższe wywody, że określenie „granicy" odnosi się wyłącznie do wysokości podatku, oznaczonej w art. 1 i 2 ustawy z 1927 r., natomiast nie dotyczy kwestji kompetencji.

Z tych powodów zatem NTA skargę oddalił, jako nieuzasadnioną.

201.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od placów budowlanych: Place obciążone już komunalnym podatkiem gruntowym.

Przepis art. 3 ust. 4 ustawy śląskiej o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych (poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.) nie wyklucza pobierania podatku od placów budowlanych obok komunalnego dodatku do podatku gruntowego, względnie obok samoistnego podatku gruntowego, o których mowa w ustępie 1 tego artykułu. (Teza).

Wyrok NTA z 20 stycznia 1933 l. rej. 1049/31 w sprawie sporno-administracyjnej Wincentego Suligi w Rybniku przeciw gminie m. Rybnika w przedmiocie wymiaru podatku od placów budowlanych na r. 1929/30.

NTA uchylił zaczepiony wyrok i przekazał sprawę Sądowi a quo do ponownego rozpatrzenia i orzeczenia.

...Art. 3 cytowanej wyżej ustawy śląskiej (o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w Województwie Śląskiem z 14 kwietnia 1924 poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.) postanawia w punkcie 1, że podatek komunalny od gruntów, położonych na obszarze gmin miejskich, może być pobierany w postaci dodatku do państwowego podatku gruntowego, albo w postaci samoistnego podatku, w punkcie zaś 4 postanawia, że place budowlane oraz grunty, które uzyskały charakter placów budowlanych oraz zyskały na cenie wskutek pociągnięcia linji regulacyjnej ulic i placów miejskich, mogą być opodatkowane na rzecz gmin miejskich samoistnym podatkiem w silniejszym stopniu także poza granice, określone w art. 14 ustawy z 15 czerwca 1923 poz. 505 Dz. Ust.

Według tego ostatniego przepisu zaś, nie mogą komunalne dodatki do podatku gruntowego, jakoteż samoistne komunalne podatki gruntowe, przewyższać dla każdej poszczególnej jednostki podatkowej w łącznej sumie 100% ogólnej kwoty państwowego podatku gruntowego.

Z przepisów tych wynika więc, że podatek od placów budowlanych jest odrębnym samoistnym podatkiem, obciążającym w razie wprowadzenia go w danej gminie miejskiej tylko pewne kategorje gruntów, oraz że łączne obciążenie podatkowe takich gruntów może przekraczać 100% państwowego podatku gruntowego.

Wbrew więc zapatrywaniu Sądu a quo, przepis ten nie wyklucza pobierania podatku od placów budowlanych obok komunalnego dodatku do podatku gruntowego, względnie obok samoistnego podatku gruntowego, o których mowa w ust. 1 art. 3 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych.

Skoro więc zaczepiony wyrok oparł zwolnienie placów powoda ... od spornego podatku wyłącznie na tej podstawie, że od placów tych pozwana wymierzyła już podatek gruntowy, a nie badano zarzutów skargi, zmierzających do wykazania, że opodatkowane place nie mają charakteru placów budowlanych w rozumieniu art. 3 ust. 4 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w Województwie Śląskiem, należało wyrok powyższy uchylić na zasadzie art. 98 i 99 ustawy o ogólnym zarządzie kraju z 30 lipca 1883 (Zb. ust. pr. str. 195) i orzec, jak na wstępie.

202.

OCHRONA RYNKU PRACY.

Zatrudnianie pracowników cudzoziemskich, przebywających stale na obszarach Rzeczypospolitej.

Przy wykładni p. 3 art. 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 4 czerwca 1927 o ochronie rynku pracy wskazówką jest pojęcie „stałego pobytu", określone w art. 4 rozporządzenia Prezydenta z 13 sierpnia 1926 o cudzoziemcach.

Wyrok Izby II (s. 1) SN z 26 października 1932 II. 1 K. 1126/32.

SN w sprawie Stanisława K., oskarżonego z art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 4 czerwca 1927, po rozpoznaniu kasacji Urzędu Prokuratorskiego Sądu Okręgowego w Częstochowie, założonej od wyroku tegoż Sądu z 19 maja 1932, na mocy art. 529 k. p. k. kasację Prokuratora oddalił.

. . . W myśl art. 8 ust. 3 rozporządzenia Prezydenta z 4 czerwca 1927 poz. 472 Dz. Ust., które zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z 6 marca 1931 poz. 98 Dz. Ust. weszło w życie w kwietniu 1931, przepisy tego rozporządzenia nie stosują się do pracodawców przy zatrudnianiu pracowników cudzoziemskich, przebywających stale na obszarach Rzeczypospolitej Polskiej od 1 stycznia 1921. Wyżej zacytowane rozporządzenie z 4 czerwca 1927 o ochronie rynku pracy pojęcia stałego przebywania nie określa. Natomiast definicja stałego przebywania zawarta jest w art. 4 rozporządzenia Prezydenta z 13 sierpnia 1926 o cudzoziemcach poz. 465 Dz. Ust., który brzmi: „Pobyt cudzoziemca może być czasowy lub stały (osiedlenie). Pojęcie pobytu stałego (osiedlenia) obejmuje stałą siedzibę iześrodkowanie stosunków osobistych oraz gospodarczych w granicach Rzeczypospolitej". Skoro zatem Sąd na podstawie okoliczności ujawnionych w sprawie ustalił, że chociaż Z. 2 razy z konieczności wyjeżdżał z Polski, pozatem całem swojem zachowaniem nie zdradzał najmniejszej intencji zaniechania stałego przebywania w Polsce, z którą łączą go urodzenie, wychowanie, język, praca i wreszcie życie towarzyskie, to miał podstawy prawne i logiczne do uznania Z. za stale przebywającego w Polsce w rozumieniu ust. 3 art. 8 rozporządzenia Prezydenta z 4 czerwca 1927 o ochronie rynku pracy . . . .

203.

SPRAWY WODNE.

Prawa wodne, „oparte na specjalnym tytule prawnym“. Wpis takich praw do księgi wodnej.

1. Przez treść prawa wodnego, utrzymanego w mocy jako opartego na specjalnym tytule prawnym (art. 252 ust. 1 i 4 ustawy wodnej poz. 574/28 Dz. Ust.), rozumieć należy w wypadku, gdy chodzi o piętrzenie wody, nietylko postanowienia co do wysokości piętrzenia wody, lecz także wszelkie inne postanowienia, zawarte w tym tytule, a dotyczące sposobu piętrzenia i odprowadzenia wody tudzież zabezpieczenia sąsiednich gruntów.

2. Wpis do księgi wodnej prawa wodnego, opartego na specjalnym tytule prawnym, jest niezależny od istnienia rzeczywistego planu urządzeń wodnych. (Zasady prawne).

Wyrok NTA z 8 listopada 1932 l. rej. 6912/30 w sprawie Mendla i Miriam Singerów w Tarnopolu przeciw Ministerstwu Robót Publ. w przedmiocie uprawnień wodnych przy młynie.

...Na podstawie powyższego dochodzenia wydał Urząd Wojewódzki orzeczenie z 11 stycznia 1929, w którem stwierdził, że Singerom przysługuje w myśl art. 252 ust. 1 ustawy wodnej prawo użytkowania siły popędowej wody rzeki Seretu w Łuce Wielkiej, oparte na specjalnym tytule prawnym, t. j. na orzeczeniu Starostwa w Tarnopolu z 4 lutego 1906, i równocześnie, wobec niemożności szczegółowego ustalenia treści prawa, utrzymanego w mocy na podstawie tego specjalnego tytułu, uznał stan faktyczny, stwierdzony na miejscu, za stan odpowiadający treści prawa, utrzymanego w mocy, zwłaszcza, że dokonane zmiany pierwotnego projektu nie powodują szkodliwego działania, wskutek którego mogłoby ucierpieć dobro publiczne lub prawa osób trzecich.

Przeciw temu orzeczeniu wniósł Tymczasowy Wydział Samorządowy w likwidacji w imieniu fundacji im. Wiktora Baworowskiego odwołanie, w którem m. i. podniósł, że jaz, zbudowany przez Singerów, nie odpowiada warunkom ad 1 i 2 orzeczenia Starostwa w Tarnopolu z 4 lutego 1906, w szczególności, że nowe śluzy spiętrzająca i jałowa są mniejszych rozmiarów, aniżeli śluzy, przewidziane w konsensie z r. 1906, i wobec tego przepływ wielkiej wody będzie utrudniony.

Orzeczeniem z 2 czerwca 1930 Ministerstwo Robót Publ. uchyliło powyższe orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego w Tarnopolu z powodu błędnego zastosowania ustawy wodnej i poleciło wydać nowe orze-

czenie w toku instancyj. W motywach tego orzeczenia Ministerstwo zaznaczyło, że władza wodna słusznie oparła uprawnienie Singerów na art. 252 p. 1 ustawy wodnej, t. j. na tytule specjalnym, jakim w niniejszym wypadku jest orzeczenie Starostwa w Tarnopolu z 4 lutego 1906, że jednak ustalenia, przyjęte w zaczepionem orzeczeniu, jakoby stan faktyczny urządzeń odpowiadał treści prawa, utrzymanego w mocy powyższym artykułem ustawy wodnej, nie są zgodne z rzeczywistością, a w szczególności urządzenie i warunki wykonania uprawnienia nie odpowiadają ściśle treści tego prawa, o ile odnosi się ono do urządzeń spiętrzających, o których mowa w punktach 1 i 2 konsensu z r. 1906, co w orzeczeniu ministerjalnem szczegółowo uzasadniono. Wreszcie Ministerstwo zaznaczyło, że decyzja jego nie przesądza możności ponownego ustalenia prawa wodnego Singerów na podstawie specjalnego tytułu, jakim jest powyższe orzeczenie Starostwa, jeśli petenci urządzenia swe ściśle dostosują do treści tego orzeczenia i do planów, użytych przy dochodzeniu z r. 1905, oraz że decyzja ta nie stoi na przeszkodzie ewentualnemu wystąpieniu Singerów o nadanie im nowego uprawnienia wodnego na zasadzie art. 45 ustawy wodnej, z czem łączyłaby się ewentualna legalizacja dotychczasowego stanu faktycznego.

Przeciw temu orzeczeniu wnieśli Singerowie skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Według ust. 1 p. 4 art. 45 ustawy wodnej z 19 września 1922 poz. 574/28 Dz. Ust., wymagane jest pozwolenie władzy wodnej do obniżania lub podnoszenia zwierciadła wody, a zwłaszcza do trwałego zbierania wody przez wstrzymanie odpływu, według zaś ust. 2 tego artykułu, pozwolenie jest zbędne, gdy powyższe prawo istniało przy wejściu w życie ustawy wodnej i przez nią zostało utrzymane.

W związku z tym ostatnim przepisem postanawia art. 252 w ust. 1, że przysługujące przy wejściu w życie tej ustawy prawa, a m. i. także prawo do użytkowania wody w jeden ze sposobów, wymienionych w art. 45, pozostają nienaruszone, o ile oparte są na specjalnym tytule prawnym, w ust. 4 zaś artykuł ten głosi, że treść prawa, utrzymanego w mocy w myśl tego artykułu, o ile ono jest oparte na szczególnym tytule, określa się według tego tytułu.

Skarżący zarzucają, że zaskarżone orzeczenie błędnie interpretuje przepis art. 252 ust. 4 w ten sposób, że przy utrzymaniu w mocy istniejącego przed wejściem w życie ustawy wodnej uprawnienia wodnego, należy je określić według wszystkich szczegółowych postanowień dawnego tytułu i że wszystkie te postanowienia stanowią treść uprawnienia, nie dopuszczającego żadnych odchyleń. Skarżący są zdania, że istotną treścią opartego na specjalnym tytule prawa z art. 45 p. 4 jest

wyłącznie wysokość i rozmiar dopuszczalnego piętrzenia wody, nie zaś także warunki nadania tego prawa, które z prawem samem bezpośrednio nie mają związku, a nałożone zostały tylko w interesie publicznym. Skoro zatem — wywodzi dalej skarga — w danym wypadku sama istotna treść prawa wodnego, t. j. wysokość piętrzenia i ilość wody użytkowej odpowiada specjalnemu tytułowi, nie miało Ministerstwo Robót Publ. prawa unieważnić orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego, ustalające prawo wodne skarżących, tylko dlatego, że urządzenia wodne, jakkolwiek nie powodują żadnej zmiany co do wysokości piętrzenia i ilości zużytkowanej wody, to jednak zawierają pewne zmiany co do sposobu odpływu wielkiej wody.

Zapatrywanie to jest błędne:

Niesporne jest, że specjalny tytuł prawny, na którym skarżący opierają przysługujące im przed wejściem w życie ustawy wodnej z r. 1922 uprawnienie wodne do piętrzenia wód rzeki Seret, stanowi konsens wodno-prawny, udzielony Bronisławowi B. orzeczeniem Starostwa w Tarnopolu z 4 lutego 1906, łącznie z wydanem jeszcze przed wejściem w życie powyższej ustawy orzeczeniem Starostwa z 16 października 1922, o ile ono ustala wysokość dozwolonego piętrzenia wody na 99,61 m. w stosunku do położenia pala kontrolnego.

Skoro więc z treści powyższego tytułu prawnego wynika, że nie ogranicza się on ogólnikowo do zezwolenia na piętrzenie wody do pewnej wysokości, lecz określa również sposób piętrzenia (zapomocą śluzy gruntowej) i przepisuje szczegółowo, jakie winne być urządzenia, służące do piętrzenia i odprowadzania wody oraz do zabezpieczenia gruntów sąsiednich od zalewu (wał przy parceli l. kat. 1082), należy przyjąć, że te wszystkie postanowienia konsensu stanowią, łącznie z ustaloną orzeczeniem z r. 1922 wysokością dozwolonego piętrzenia, treść prawa wodnego, utrzymanego w mocy na zasadzie cyt. art. 252 ust. 1 ustawy wodnej. Twierdzenie zaś skargi, że postanowienia, o których wyżej mowa, jako nałożone w interesie publicznym, nie mają bezpośrednio związku z samem prawem piętrzenia wody, nie znajduje uzasadnienia w cyt. ustawie wodnej, która przeciwnie w art. 47 przewiduje udzielenie pozwolenia z zastrzeżeniem dopełnienia wskazanych przez władzę warunków, mających według ust. 1 p. 2 tego artykułu m. i. na celu ochronę dobra publicznego i praw osób trzecich.

Bez znaczenia prawnego dla sprawy są dalsze wywody skargi, zmierzające do wykazania, że istniejące faktycznie przy młynie skarżących urządzenia dla odprowadzenia wody lepiej zabezpieczają interesy osób trzecich, niż to czyniłyby urządzenia, przepisane konsensem z r. 1906. Urządzenia te bowiem, jako nie oparte na specjalnym

tytule prawnym, wymagają w każdym razie zezwolenia władzy wodnej, o którem mowa w art. 45 ustawy wodnej.

Dla uzasadnienia swego stanowiska w kwestji, co uważać należy za treść prawa wodnego, opartego na specjalnym tytule prawnym, powołuje się skarga nadto na rozporządzenie Ministra Robót Publ. z 7 maja 1924 w przedmiocie urządzenia i prowadzenia ksiąg wodnych poz. 468 Dz. Ust., wywodząc, że, skoro według § 1 p. 4 tego rozporządzenia do księgi wodnej należy wpisać tylko zasadnicze wymiary, odnoszące się do użytkowania i do znaków wodnych i t. d., należało dochodzenie ograniczyć tylko do tych okoliczności i władza wodna nie miała prawa badać, czy inne, uboczne urządzenia odpowiadają pierwotnym warunkom konsensu.

Zarzut ten upada już z tego powodu, że — jak wyżej wykazano — treść prawa wodnego, utrzymanego w niniejszym wypadku w mocy według art. 252 ust. 1, nie wyczerpuje się w ilości wody i wysokości jej piętrzenia, lecz obejmuje także s p o s ó b użytkowania (§ 1 p. 4 wspomnianego rozporządzenia).

Wynika z powyższych rozważań, że władza wodna I instancji, orzekając na zasadzie art. 252 ust. 4 ustawy wodnej o treści utrzymać się mającego w mocy prawa wodnego skarżących, winna była oprzeć się wyłącznie na brzmieniu konsensu z r. 1906 i postanowień orzeczenia Starostwa w Tarnopolu z 16 października 1922 co do wysokości piętrzenia wody, stanowiących specjalny tytuł prawny w rozumieniu powyższego artykułu.

Gdy zatem Urząd Wojewódzki w Tarnopolu wziął za podstawę swego orzeczenia stwierdzony przy dochodzeniu na miejscu stan faktyczny odnośnych urządzeń wodnych, który — jak już wykazano — niezgodny jest z treścią powyższych orzeczeń, stanowiących specjalny tytuł prawny, i prawo wodne, przysługujące skarżącym, określił nie według tego tytułu, jak tego wymaga cyt. ust. 4 art. 252 ustawy wodnej, lecz według stanu rzeczy, jaki istniał w chwili wydania tego orzeczenia, należało przyjąć, że władza pozwana miała podstawę prawną do uchylenia tego orzeczenia z powodu błędnego zastosowania przepisu ustawy wodnej.

Natomiast Trybunał nie podzielił zapatrywania władzy pozwanej, wyrażonego w końcowym ustępie zaskarżonego orzeczenia, że ponowne ustalenie prawa skarżących na podstawie omawianego tytułu prawnego uzależnione jest od tego, by petenci urządzenia swe dostosowali do treści orzeczenia Starostwa z r. 1906 i do planów, użytych przy dochodzeniu z r. 1905.

Wpis bowiem do księgi wodnej prawa wodnego, opartego na specjalnym tytule prawnym, jest niezależny od istnienia i rzeczywistego

planu urządzeń wodnych. Z jednej strony więc istnienie urządzeń wodnych, nie odpowiadających treści utrzymanego w mocy prawa wodnego, nie stoi na przeszkodzie wpisaniu tego prawa do księgi wodnej, z drugiej strony zaś wpis tego prawa do księgi wodnej nie przesądza jeszcze legalności istniejących rzeczywiście, a z treścią tego prawa niezgodnych urządzeń.

Z tych powodów należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

Postanowienia art. 252 ustawy wodnej nastręczają wiele trudności przy ich stosowaniu w praktyce. Wynika to z jednej strony z dość rozwlekłej, nieprzejrzystej redakcji ustawy wodnej w ogólności, a tego artykułu specjalnie, oraz z tego, że zazwyczaj postanowienia przejściowe nowych ustaw, mające na celu ustalenie i zachowanie praw poprzednio nabytych, wykazują luki i niejasności w zetknięciu z konkretnemi zjawiskami życia. Zasada, z której art. 252 wychodzi, opiewa, że „przysługujące przy wejściu w życie niniejszej ustawy prawa pozostają nienaruszone, o ile są oparte na specjalnym tytule prawnym". Już samo pojęcie „specjalnego tytułu prawnego" (który w ust. 4 art. 252 nazwano „szczególnym tytułem"), wywołało rozbieżność zdań co do tego, czy obejmuje ono jedynie i wyłącznie akty publiczno-prawne, czy też również i akty o charakterze prywatno-prawnym. W okólniku z 5 kwietnia 1929 L. XIV/5102/28 Ministerstwo Robót Publ. wyjaśniło, że „specjalny tytuł prawny" musi być zawsze aktem publiczno-prawnym i zawierać dokładne określenie rozmiarów prawa wodnego — gdy brak jednego z tych momentów, nie można mówić o istnieniu „specjalnego tytułu prawnego". — NTA nie podzielił tego zapatrywania Ministerstwa i w wyroku z 8 marca 1932 l. rej. 2068/30 w sprawie Hersza Zilberfajna w Biłgoraju przeciw Wojewodzie Lubelskiemu ustalił zasadę prawną, że „za specjalny tytuł prawny w rozumieniu art. 252 ust. 1 może na obszarze b. zaboru rosyjskiego być uważany w odniesieniu do wód niespławnych także tytuł prywatno-prawny". Stanowisko to NTA jest zupełnie słuszne, zwłaszcza, gdy jego zastosowanie ograniczone zostało — najwidoczniej ze względu na interes publiczny — jedynie do wód niespławnych. Nie tutaj miejsce na podejmowanie dyskusji na temat, czy na pozostałych obszarach Rzeczypospolitej akt prywatno-prawny nie może nigdy stanowić „specjalnego tytułu" w rozumieniu art. 252, ani czy na obszarze b. zaboru rosyjskiego nie można nigdy uznać za taki tytuł aktu prywatno-prawnego nawet wówczas, gdy dotyczy wód spławnych i żeglownych. Chodzi w tej chwili o przypomnienie zasad prawnych, ustalonych przez NTA w związku ze stosowaniem art. 252 ustawy wodnej. Więc z drugiej strony nie każdy akt prawa publicznego będzie mógł być uznany za „specjalny tytuł prawny"; tak np. nie będzie nim pozwolenie przemysłowe na budowę młyna wodnego, nie normujące prawa użytkowania wody (wyrok NTA z 13 września 1929 l. rej. 2890/27 w sprawie Wincentego Gnysia przeciw Ministerstwu Robót Publ.).

Pierwsza zasada prawna, ustalona ogłoszonem obecnie orzeczeniem, stanowi wykładnię ust. 4 art. 252 ustawy wodnej, wedle którego „treść prawa utrzymanego w mocy..., o ile ono jest oparte na szczególnym tytule, określa się według tego tytułu". W przypadku specjalny tytuł prawny stanowi konsens wodno-prawny, udzielony 4 lutego 1906 przez starostwo, a więc akt prawa publicznego. Konsens ten zastrzegał szereg warunków technicznych, którym odpowiadać winny urządzenia wodne. Postępowanie wodno-prawne, zarządzone wskutek żądania uprawnionych, aby powyższy konsens został wpisany do księgi wodnej, ujawniło, że obecnie istniejące urządzenia wodne nie odpowiadają warunkom technicznym, zastrzeżonym przez konsens, wskutek czego władze wodne zażądały ścisłego dostosowania owych urządzeń do treści kon-

sensu z r. 1906 i do planów ówczesnych. W praktyce stanowisko Ministerstwa Robót Publ. w tym konkretnym przypadku oznacza odmowę wpisu do księgi wodnej prawa, opartego na specjalnym tytule prawnym, który jako taki nie jest bynajmniej kwestjonowany przez władze wodne, jedynie z tego powodu, że urządzenia wodne i plany tych urządzeń w ich realizacji nie odpowiadają treści specjalnego tytułu prawnego i planom, jakie miał on na względzie. NTA słusznie przeprowadził ścisłe rozgraniczenie pomiędzy prawem do wpisu do księgi wodnej, opartem na specjalnym tytule prawnym w rozumieniu art. 252 ust. 1, a faktycznem dostosowaniem urządzeń wodnych do treści tego tytułu, przyczem wyjaśnił zarazem, co stanowi treść tytułu specjalnego i opartych na nim praw wodnych. Tak, jak wpis do księgi hipotecznej ustala pewne prawa, a stan faktyczny może stanowi hipotecznemu nie odpowiadać, tak samo urządzenia wodne mogą nie odpowiadać wpisom, figurującym w księdze wodnej. Równie dobrze, jak osoba zainteresowana może się domagać na drodze, przez prawo wskazanej, uzgodnienia stanu faktycznego ze stanem hipotecznym, tak samo osoby interesowane lub władze wodne z urzędu mogą żądać, by urządzenia wodne odpowiadały ściśle wpisom, figurującym w księdze wodnej. W przypadku winny były władze wodne — jak prawidłowo głosi druga zasada prawna powyższego orzeczenia — dokonać żądanego przez stronę wpisu do księgi wodnej na mocy konsensu wodno-prawnego z r. 1906, a niezależnie od tego mogły i powinny były zarządzić dostosowanie istniejących urządzeń wodnych do warunków technicznych, zastrzeżonych w konsensie, i do planów, na których był on oparty.

Jest rzeczą niewątpliwą w świetle brzmienia ust. 4 art. 252, że gdy „specjalny tytuł prawny" określa treść utrzymanego w mocy prawa wodnego, to przez tę treść rozumieć należy całość postanowień i warunków w tytule zawartych, a więc nietylko postanowienia co do wysokości piętrzenia wody, ale także co do sposobu piętrzenia, odprowadzania wody, zabezpieczenia sąsiednich gruntów i wszelkie inne warunki, od których zachowania uzależniono korzystanie z nadanego prawa. Zasada ta dotyczy zarówno tytułów publiczno- jak i prywatno-prawnych. W przypadkach konkretnych może być przedmiotem badań technicznych, uchylających się w zasadzie od oceny w postępowaniu przed NTA, czy pewne zmiany natury technicznej, wynikające np. z ulepszonych metod budownictwa wodnego, stanowią lub nie stanowią istotnej zmiany treści utrzymanego w mocy prawa. W sprawie powyższej mogła strona interesowana skarżyć do NTA (po wyczerpaniu toku instancyj) już pierwsze zarządzenie Urzędu Wojewódzkiego, odmawiające wpisu do księgi wodnej i uzależniające go od wyników postępowania wodno-prawnego, które nie mogły mieć wpływu na samo istnienie lub nieistnienie specjalnego tytułu prawnego, a więc i na prawo uprawnionych domagania się wpisu do księgi wodnej.

Zygmunt Nagórski

204.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Zarządzenie wojewody w formie podania okólnika ministerjalnego związkom komunalnym do wiadomości i wykonania.

Na zarządzenie wojewody, wyrażone w formie podania okólnika ministerjalnego związkom komunalnym do wiadomości i wykonania, służy związkom komunalnym prawo odwołania do właściwego ministra, a wobec tego skarga, wniesiona przez związek komunalny

na takie zarządzenie odrazu do NTA, podlega pozostawieniu bez rozpoznania z powodu niewyczerpania toku instancyj administracyjnych.

Wyrok NTA z 23 grudnia 1932 l. rej. 5388/31 w sprawie Magistratu m. Poznania przeciw Ministrowi Spraw Wewnętrznych w przedmiocie 15% dodatku do uposażeń pracowników samorządowych.

Jak podaje w skardze Magistrat m. Poznania, otrzymał on w dniu 1 maja 1931 przy piśmie Poznańskiego Urzędu Wojewódzkiego z 25 kwietnia 1931 L. dz. 563/31/S odpis okólnika Nr. 61 Ministra Spraw Wewnętrznych z daty 21 kwietnia 1931 Nr. S. S. 3269/1, zawierającego zarządzenie o potrąceniu z uposażeń pracowników komunalnych 15% dodatku.

Okólnik ten zaskarżył Magistrat m. Poznania do NTA, dowodząc w skardze, że zarządzenie to nie jest uzasadnione przepisami rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 30 grudnia 1924 poz. 1073 Dz. Ust. i wogóle nie znajduje oparcia w ustawie.

NTA, zważywszy:

że zgodnie z art. 1 i 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. NTA powołany jest do orzekania o legalności zarządzeń i orzeczeń, wydawanych przez władze administracyjne i samorządowe w ostatniej instancji w sprawach poszczególnych, nie zaś do kontroli działalności tychże władz,

że okólnik Ministra Spraw Wewnętrznych Nr. 61, stanowiący przedmiot skargi, jest — jak to wynika z jego nagłówka i treści — wewnętrznem zarządzeniem, skierowanem do Wojewodów, a zatem władz administracji ogólnej, podległych Ministrowi, i zawiera polecenie dokonania pewnych zarządzeń w stosunku do związków komunalnych, nad któremi nadzór sprawują Wojewodowie,

że zatem zarządzeniem władzy nadzorczej w stosunku do poszczególnego związku komunalnego, ktore nakłada na ten związek obowiązek wykonania, jest dopiero zarządzenie właściwego Wojewody, w danym wypadku w stosunku do Magistratu m. Poznania — zarządzenie Wojewody Poznańskiego z 25 kwietnia 1931,

że zgodnie z art. 82 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o postępowaniu administracyjnem poz. 341 Dz. Ust. od każdej decyzji głównej, wydanej przez władzę administracyjną w I instancji, służy stronie prawo odwołania do instancji wyższej,

że niema podstawy prawnej do niezastosowania tego przepisu i w danej sprawie, gdyż ustawowo nie został przewidziany w tym względzie wyjątek, co się zaś tyczy celowości składania odwołania do Ministra, od którego pochodzi okólnik, to ten wzgląd nie może być uważany za decydujący, tem bardziej, że Minister po wysłuchaniu

argumentów odwołania władny jest zmienić stanowisko, zajęte w okólniku, pozatem może zachodzić wypadek niewłaściwego skomentowania lub zastosowania zarządzeń, zawartych w okólniku, przez wojewodów,

że nadto władza II instancji powinna mieć możność zajęcia stanowiska wobec zarzutów odwołania ze względu na brzmienie art. 78 rozporządzenia o postępowaniu administracyjnem i w ten sposób umożliwić NTA ocenę legalności tego stanowiska,

że zatem należy przyjąć, iż w sprawie niniejszej Magistrat m. Poznania nie wykorzystał swoich uprawnień w toku postępowania administracyjnego i wniósł do NTA skargę, nie uzyskawszy uprzednio ostatecznej decyzji władzy administracyjnej w sprawie, będącej przedmiotem skargi,

kierując się art. 7 i 61 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932, skargę z powodu niewyczerpania administracyjnego toku instancyj pozostawił bez rozpoznania.

NTA w przytoczonym wyżej wyroku ma przedewszystkiem na względzie stosunek władzy państwowej do związków komunalnych, niemniej wyrok ten ma znaczenie ogólniejsze, ujawniając pogląd Trybunału na sprawę zaskarżalności okólników, wydawanych przez władze centralne.

Już w wyroku z 14 listopada 1928 l. rej. 4894/26 (Zbiór wyroków Nr. 1565) Trybunał, rozstrzygając zresztą inne zagadnienie, aniżeli w wyroku obecnym, a mianowicie sprawę powoływania się obywateli na postanowienie, zawarte w okólniku, a nie znajdujące oparcia w treści odnośnych ustaw lub rozporządzeń, należycie opublikowanych, wyraził zapatrywanie, że okólniki, wydawane przez Ministerstwa, „mogą być uważane za akty, regulujące kwestje, będące przedmiotem ich treści, jedynie w stosunku Ministerstwa... do podległych mu władz, nie zaś także za akty prawne, normujące stanowisko prawne osób interesowanych". Również w wyroku z 1 października 1930 l. rej. 4058/28 (Zbiór wyroków Nr. 356 S) znajdujemy zdanie, iż okólnik ministerjalny jako nie ogłoszony w Dzienniku Ustaw „nie może uzasadniać dla stron ani obowiązków ani praw".

Z przytoczonemi wyżej zasadami harmonizuje stanowisko Trybunału, zajęte w sprawie, będącej przedmiotem obecnego wyroku, przyczem niezależnie od przepisów, zacytowanych w wyroku, znajduje ono oparcie również w art. 89 p. 1 i 2 rozporządzenia Prezydenta z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. Treść tego ostatniego przepisu nie pozostawia wątpliwości, iż prawodawca liczy się wyłącznie z rozstrzyganiem przez NTA w trybie kasacyjnym o decyzjach władz, zapadających w poszczególnych, indywidualnych sprawach, nie zaś o zarządzeniach ogólnych tychże władz, wyrażanych w formie okólników lub instrukcyj wewnętrznych.

Co do celowości wnoszenia odwołań w sprawach, unormowanych okólnikami ministerjalnemi, w toku postępowania administracyjnego, to poza wypadkami, zaznaczonemi w wyroku, a mianowicie, gdy chodzi o polecenia, wydawane przez wojewodę związkom komunalnym, im bezpośrednio podległym, mogą zachodzić również wypadki, gdy bezpośrednie polecenie wykonania czynności, przewidzianych w okólniku ministerjalnym, otrzymuje związek komunalny od władzy, nie podlegającej bezpośrednio ministrowi, np. od wydziału powiatowego. Niemniej argumenty, zawarte

w wyroku Trybunału, są, m. zd., zupełnie słuszne i mają zastosowanie również i w tych wypadkach, jakkolwiek bowiem wojewoda, do którego wpływa odwołanie w takiej sprawie, nie jest niewątpliwie władny sam zmienić postanowień, zawartych w okólniku, wydanym przez jego władzę przełożoną, niemniej, gdy zarzuty odwołania uzna za uzasadnione, może zasadniczo uzyskać zmianę postanowień okólnika w drodze służbowej, poczem rozstrzygnąć odwołanie, pozatem zaś mogą również zachodzić wypadki niewłaściwego skomentowania lub zastosowania okólnika przez wydział powiatowy i wojewoda wówczas ma możność skorygowania zarządzenia wydziału.

Należy wkońcu nadmienić, że NTA analogiczne stanowisko zajął w szeregu wyroków w sprawie zaskarżalności komunalnych statutów podatkowych. Trybunał mianowicie uznał, że statuty o poborze samoistnych podatków komunalnych, w właściwej drodze uchwalone i przez władze nadzorcze zatwierdzone, nie dają jeszcze podstawy do wystąpienia w drodze odwoławczej przeciw zawartym w statutach postanowieniom przez płatników odnośnego podatku komunalnego i że prawo to powstaje dla tych płatników dopiero od chwili otrzymania przez nich indywidualnych nakazów płatniczych, opartych na wymienionych statutach, przyczem skarżący mogą wówczas kwestjonować również legalność postanowień statutu, na którym opiera się nakaz płatniczy (wyroki l. rej. 3251/25 [Zbiór wyroków Nr. 1317], 745/27, 2491/28 i i.).

B. Kozłowski

205.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uprawnienia władz przy wydawaniu nowych orzeczeń w miejsce uchylonych przez NTA[1]).

Jest naruszeniem art. 5 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., jeżeli władza, w razie uchylenia przez NTA orzeczenia z powodu wadliwego postępowania wyrokiem, uznającym uchylone orzeczenie za merytoryczne, w nowem orzeczeniu odmówiła rozpatrzenia odwołania z przyczyn formalnych, w poprzedniem postępowaniu nie podniesionych. (Zasada prawna).

---

[1]) Kwestją tą NTA zajmował się także w wyroku z 18 września 1931 l. rej. 2299/29 (Zbiór wyroków Nr. 478 S), wydanym w sprawie Kazimiery Nagórskiej w Starogardzie przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie podatku od darowizny. Stan faktyczny sprawy był następujący: NTA uchylił dawniejszym wyrokiem orzeczenie z powodu wadliwości postępowania, polegającej na tem, iż władza bez dostatecznego uzasadnienia przyjęła, iż długi obciążające darowaną nieruchomość są fikcyjne; po wyroku władza wznowiła postępowanie, uchyliła pierwotny wymiar i zarządziła ponowny, przy którym uznano długi za realne, natomiast oszacowano nieruchomość ponownie i ustalono jej wartość w kwocie wyższej, niż poprzednio; ponowne oszacowanie władza uzasadniała tem, iż w poprzedniem brał udział tylko jeden rzeczoznawca zamiast dwóch. Trybunał uchylił nowe orzeczenie jako niezgodne z art. 5 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. „W szczególności też kwestja dokonanego po raz pierwszy szacunku — brzmią motywy tego wyroku — nie mogła być dostatecznem uzasadnieniem dla wznowienia postępowania, skoro w postępowaniu przed pierwszym wyro-

Wyrok NTA z 2 kwietnia 1932 l. rej. 5414/30 w sprawie Pawła Świerczka przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie zwolnienia ze służby.

... W niniejszej sprawie chodzi o rozstrzygnięcie, czy zaskarżone obecnie orzeczenie, wydane ponownie wskutek wyroku NTA z 28 listopada 1929 l. rej. 4886/27, uchylającego poprzednie orzeczenie pozwanej władzy z 23 listopada 1926, narusza postanowienia art. 5 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., głoszącego, że władza związana jest zapatrywaniami, zawartemi w wyroku Trybunału. W tej mierze należy przedewszystkiem stwierdzić, że według motywów wspomnianego wyroku l. rej. 4886/27 ustalono, iż pozwana władza, przyjmując własną prośbę skarżącego jako powód zwolnienia ze służby, oparła orzeczenie swe na stanie faktycznym, niezgodnym z aktami, przyczem Trybunał podniósł (punkt 4), że pozwana władza rozstrzygnęła merytorycznie prośbę skarżącego, nie przytaczając żadnych formalnych powodów odmowy, wobec czego nie mogło być mowy o niewyczerpaniu przez skarżącego administracyjnego toku instancyj, jak to pozwana władza poprzednio w odpowiedzi na skargę zarzuciła.

Rozpatrując dalej następstwa, połączone z uchyleniem wyroku z powodu wadliwego postępowania, Trybunał wziął pod uwagę, iż w myśl art. 19 powołanej ustawy poz. 400/26 Dz. Ust. sprawę odsyła się napowrót do władzy administracyjnej, która ma wady postępowania usunąć i wydać nowe orzeczenie. Wynika stąd zatem, iż poprzednie orzeczenie przestaje wprawdzie istnieć, co jednak w myśl wyjaśnień, zawartych w wyroku NTA z 26 kwietnia 1927 l. rej. 1985/26, Zbiór wyroków Nr. 1198, nie oznacza, aby wskutek uchylenia zaskarżonego orzeczenia nastąpić miało skasowanie całego dotychczasowego postępowania, natomiast w postępowaniu na skutek uchylającego wyroku NTA władza administracyjna nie ma zupełnej swobody działania, lecz przeciwnie, winna ograniczyć się do usunięcia wytkniętych wad postępowania, przyczem w tym względzie związana jest zapatrywaniami, wyrażonemi w wyroku Trybunału. Skoro zatem w niniejszym wypadku Trybunał w wyroku z 28 listopada 1929 ustalił (punkt 4), iż poprzed-

---

kiem nie była ona przedmiotem sporu, a także i wyrok NTA nią się zupełnie nie zajmował. Zresztą sama istota postępowania kasacyjnego wyklucza tego rodzaju konsekwencję wyroku kasacyjnego, uwzględniającego skargę, by prowadził on, wbrew obronie strony, do pogorszenia jej sytuacji prawnej w kwestji, która wogóle nie była przedmiotem sporu, w szczególności zaś do powiększenia ciężaru podatkowego, przeciw któremu strona szukała już raz, i to z rezultatem korzystnym, ochrony przed NTA". Przy wyroku Trybunał ustalił zasadę prawną: „Wyrok kasacyjny, korzystny dla strony, nie może prowadzić do pogorszenia sytuacji prawnej tejże strony w kwestji, która nie była przedmiotem sporu przed NTA".

nie, uchylone tym wyrokiem, orzeczenie, a przedstawiające się jako merytoryczne, opiera się na stanie faktycznym, niezgodnym z aktami, to na zasadzie przyjętego przez Trybunał tego stanu rzeczy winny były być w konsekwencji powołanych wyżej art. 19 i 5 usunięte wytknięte w wyroku wady postępowania, będącego podstawą m e r y t o r y c z n e g o orzeczenia. Wydanie zaś nowego orzeczenia, nie wchodzącego w meritum sprawy, tylko odrzucającego zażalenie z 20 lipca 1926 z formalnych powodów, jako wniesione z pominięciem ustawowego trybu i terminu, wobec niepodniesienia przez władzę ostatniej instancji we właściwym czasie tych zarzutów i wdania się w rozpatrzenie podania z 20 lipca 1926—zwłaszcza wobec okoliczności, iż w stosunku do władzy centralnej nie może wchodzić w grę ewentualne uchylenie w trybie nadzoru, określonym w art. 101 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o postępowaniu administracyjnem z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust.— pozostaje w sprzeczności z wyrokiem z 28 listopada 1929 i narusza art. 5 ustawy o NTA, gdyż w powyższym wyroku Trybunał przyjął m e r y t o r y c z n e orzeczenie władzy za podstawę wyroku, wskazując na wady postępowania administracyjnego, które mają być usunięte przy wydaniu ponownego orzeczenia, a zatem również merytorycznego, podczas gdy pozwana władza, wskutek odmówienia rozpatrzenia odwołania skarżącego z formalnych powodów, pominęła w ten sposób w zupełności wiążące ją w myśl art. 5 ustalenia względnie zapatrywania, zawarte w pierwszym wyroku, w szczególności odnośnie do merytorycznego charakteru uchylonego nim orzeczenia.

W konkluzji powyższych wywodów Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

Oba wyroki powyższe dotyczą nader ważnej i pod względem teoretycznym i pod względem praktycznym kwestji interpretacji dawnego art. 5 ustawy o NTA (obecnego art. 89). Jakie konsekwencje pociąga za sobą uchylenie w drodze kasacyjnej orzeczenia administracyjnego, jaki jest zakres uprawnień władz w dalszem postępowaniu w tej sprawie, czy nabyte już w poprzedniem postępowaniu prawa strony mogą doznać w czemkolwiek uszczerbku? Oto pierwszorzędnej wagi pytania, które powstają zarówno przed teoretykiem, jak i praktykiem prawa. Ileżto razy przed wniesieniem skargi do NTA zastanawialiśmy się, czy uchylenie zaskarżonego orzeczenia nie może dać w ostatecznym wyniku rezultatów gorszych dla strony, niż dotychczasowe orzeczenie, a to wskutek bądź nowych gorszych faktycznych ustaleń, bądź też pozbawienia strony tych uprawnień, które z poprzedniej decyzji czerpała. Pozornie art. 5, względnie obecny art. 89 nowej ustawy, daje odpowiedź na pytanie, co się dzieje po uchyleniu zaskarżonego orzeczenia: władza jest obowiązana wydać nowe orzeczenie w terminie 30-dniowym, kierując się motywami wyroku NTA. Odpowiedź ta jest jednak bardzo ogólnikowa i nie daje bezpośredniego wyjaśnienia całego szeregu wątpliwości, które się w praktyce nasuwają. Należy mieć przytem na względzie, iż z powodu specjalnych zasad postępowania administracyjnego trudno byłoby

tu sięgnąć po analogje do procesów cywilnego i karnego. Wątpliwości, związanych z interpretacją art. 5 ustawy, powstaje cały szereg — nie wyczerpię ich tu wszystkich i nie dam na nie zupełnej odpowiedzi. Uważam jednak za nader pożądane rozpoczęcie jak najszczegółowszej dyskusji w tej sprawie, któraby w rezultacie doprowadziła do ustalenia szeregu tez zasadniczych, które Trybunał mógłby ze swej strony ogłosić jako autorytatywną interpretację prawa (art. 12 nowej ustawy).

Rozważając zakres uprawnień władzy po uchylającym wyroku Trybunału, można mieć na widoku dwa krańcowo różne rozwiązania tego zagadnienia, oba zasadniczo w ramach przepisu art. 5; a mianowicie pierwsze, iż władza po uchylającym wyroku Trybunału, rozpoznając ponownie sprawę i wydając nowe orzeczenie, może tym razem działać tylko w ramach opinji prawnej, stwierdzonej wyrokiem Trybunału, bądź też drugie rozwiązanie, iż władza może w całości rozpoznać ponownie sprawę (na zasadach art. 93 rozporządzenia o post. admin.), będąc skrępowana motywami wyroku Trybunału jedynie tylko w tej kwestji prawnej, w której wypowiedział się Trybunał. Sądzę jednak, iż żadne z tych rozwiązań w czystej formie nie może być uznane za słuszne. Za pierwszem z tych rozwiązań zdawałyby się przemawiać motywy ustawodawcze do art. 5 i potrzeba stabilizacji stosunków i nabytych w postępowaniu administracyjnem uprawnień. W sprawozdaniu Komisji Konstytucyjnej Sejmu czytamy: „Zadanie Trybunału ograniczać się będzie li tylko do odpowiedzi na pytanie, czy w danym wypadku nastąpiło naruszenie ustawy. W razie odpowiedzi twierdzącej, obowiązana będzie dotycząca władza administracyjna wydać ponowne rozstrzygnięcie, tym razem w ramach opinji prawnej, stwierdzonej wyrokiem NTA". — Ale czy tylko w tych ramach — czy nie może rozpoznać sprawy w innej płaszczyźnie prawnej, względnie udzielić ponownie stronie odpowiedzi odmownej z innych powodów, niż poprzednio, które jednak w poprzedniej decyzji wcale nie były podane?

Rozważając powyższe zagadnienie, liczyć się należy przedewszystkiem z prawami nabytemi przez stronę w trakcie wydania zaskarżonej i uchylonej decyzji i z zasadą, podkreśloną zresztą przez NTA w omawianym wyroku z 2 kwietnia 1932, jak i w wyroku z 18 września 1931 (p. uw. 1 na str. 215), iż na skutek postępowania kasacyjnego nie może dla strony nastąpić reformatio in peius. Jakież jednak należy zakreślić granice w tym wypadku praw nabytych strony? Sądzę, że dadzą się one streścić przedewszystkiem w następujących punktach:

1. Ustalenia faktyczne, dokonane przed wyrokiem kasującym orzeczenie, które były podstawą uchylonego orzeczenia, winny pozostać w dalszym ciągu podstawą dla nowego orzeczenia, o ile tylko kwestja tych ustaleń bądź wadliwości postępowania przy ustaleniach nie była właśnie powodem uchylającego wyroku Trybunału.

2. Te sprawy, które zostały w zaskarżonem orzeczeniu załatwione przychylnie dla skarżącego, nie mogą w następstwie wskutek uchylającego wyroku NTA w nowem orzeczeniu być załatwione odmiennie, niż poprzednie załatwienia.

3. Jeśli władza przy załatwieniu sprawy zaskarżonem i uchylonem orzeczeniem nie podniosła zarzutów natury formalnej (np. niewniesienia w terminie odwołania), to z chwilą uchylającego wyroku NTA przy ponownem wydawaniu decyzji do zarzutów natury formalnej powrócić już nie może.

Zasady powyższe zresztą zostały ustalone przez wymienione wyżej wyroki NTA z 18 września 1931 i z 2 kwietnia 1932, z których pierwszy ustalił daleko idącą zasadę prawną, iż wyrok kasacyjny korzystny dla strony nie może prowadzić do pogorszenia sytuacji prawnej tejże strony w kwestji, która nie była przedmiotem sporu przed NTA. Z motywów tego wyroku wynika również i pierwsza z wyżej powołanych zasad, iż nie można wznawiać postępowania ustaleniowego, o ile sprawa ta nie była przedmiotem wyroku Trybunału. Drugi z powyższych wyroków ustala zasadę,

iż władza nie ma prawa po wyroku kasacyjnym NTA korzystać z przyczyn formalnych do niepomyślnego załatwienia sprawy, o ile nie skorzystała z nich przy wydawaniu uchylonej decyzji.

Sądzę jednak, iż trudno byłoby więcej ograniczać władzę przy wydawaniu ponownej decyzji po uchylającym wyroku NTA, a w szczególności, iż nie można byłoby stanąć na stanowisku, że władza przy wydawaniu nowego orzeczenia ma jedynie prawo rozpoznać sprawę w płaszczyźnie tego zagadnienia, które było przedmiotem rozpoznawania w NTA. Władza bowiem mogła była, załatwiając poprzednio sprawę, dać stronie odmowną odpowiedź z powodu, zdyskwalifikowanego następnie przez wyrok NTA, jednak powodów odmowy mogło było być więcej, a władza poprzestała w poprzedniej decyzji na zacytowaniu tylko jednego. Trudno byłoby, sądzę, w tym wypadku odmówić władzy prawa odmownego załatwienia sprawy na gruncie innego uprawnionego powodu.

Wyrazem również powyższego stanowiska jest wyrok NTA z 10 grudnia 1932 l. rej. 6566/30 i 6609/30 (OPA, II, 206), który stwierdził, iż przepis art. 5 zdanie 2 ustawy o NTA nie stoi na przeszkodzie rozpoznaniu sprawy pod kątem widzenia innych przepisów prawa, jak tych, na których oparła się władza przy wydawaniu uchylonej decyzji. Zdaniem mojem — teza powyższa znajduje się tylko w pozornej sprzeczności z tezami dwóch uprzednio powołanych wyroków, gdyż respektuje ona w całości tę zasadę zachowania praw nabytych, której granice wyłuszczyliśmy powyżej i której wykładnikiem prawnym są dwa poprzednie wyroki NTA.

Rozważając zagadnienie art. 5 ustawy o NTA (respective dzisiejszego art. 89), należałoby zwrócić uwagę na jeszcze jedną istotną okoliczność. A mianowicie, czy władza, której orzeczenie zostało przez NTA uchylone (t. zn. ostatnia w toku instancyj administracyjnych) winna po wyroku uchylającym sama wydać merytoryczne orzeczenie, czy też ma prawo w pewnych wypadkach wskutek uchylającego wyroku NTA powziąć jedynie decyzję uchylającą niepomyślne dla strony orzeczenie władzy niższej instancji z przekazaniem tej władzy sprawy do merytorycznego załatwienia.

Uważam, iż w myśl intencji art. 5 ustawy o NTA (art. 89 nowej ustawy) i zgodnie z zasadami postępowania administracyjnego — władza administracyjna najwyższa w toku instancyj, której decyzję NTA uchylił, winna sama wydać nowe merytoryczne orzeczenie, nie poprzestając na formalnem załatwieniu sprawy i na odesłaniu jej do merytorycznego załatwienia niższej instancji. Z tem jednak zagadnieniem wiąże się nader poważna kwestja prawna, czy wogóle w toku postępowania administracyjnego wyższa instancja administracyjna może działać w charakterze instancji kasacyjnej. Są to zagadnienia bardzo skomplikowane i wymagające bardzo poważnego oświetlenia. Dlatego też, nie chcąc zbytnio rozszerzać niniejszej glosy, poprzestaję narazie na powyższych uwagach ogólnych, zaznaczając, iż uważam zagadnienia powyższe za tak istotne, iż powinno się do nich jeszcze nieraz powrócić.

Stefan Urbanowicz

206.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uprawnienia władz przy wydawaniu nowych orzeczeń w miejsce uchylonych przez NTA[1]).

Przepis art. 5 zdanie 2 ustawy o NTA (poz. 400/26 Dz. Ust.) nie stoi na przeszkodzie rozpoznaniu sprawy pod kątem widzenia innych przepisów prawnych od tych, na których oparła się władza przy wydaniu uchylonej decyzji.

Wyrok NTA z 10 grudnia 1932 l. rej. 6566/30 i 6609/30 w sprawie Częstochowskich Zakładów Wyrobów Włókienniczych „Stradom" Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w sprawie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1926 i 1927.

Decyzjami z 25 sierpnia 1927 i 3 lipca 1928 Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło odwołań skarżącej Spółki Akc. przeciw wymiarom podatku przemysłowego od obrotu za lata 1926 i 1927 w kwestji zastosowania 1%-owej stawki podatkowej z art. 7 lit. a) ustawy do obrotów, pochodzących ze sprzedaży płótna filtracyjnego cukrowniom, a to za r. 1926 od obrotu w kwocie 218.837 zł 43 gr i za r. 1927 od obrotu w kwocie 361.511 zł 12 gr. Wskutek wniesionych przeciw tym decyzjom skarg, NTA wyrokiem z 4 sierpnia 1930 uchylił powyższe decyzje z powodu wadliwego postępowania, którejto wadliwości dopatrzono się w tej okoliczności, że władza pozwana, wychodząc z odmiennych założeń prawnych, ograniczyła się w zaskarżonych decyzjach do stwierdzenia, że powyższe wytwory skarżącej firmy były przez nabywające przedsiębiorstwa używane bez zupełnego zużycia, t. j. bez natychmiastowego zniszczenia ich substancji, nie rozpatrzyła natomiast zarzutów odwołań, podniesionych w tej płaszczyźnie, że zużycie płótna filtracyjnego następowało całkowicie, po krótkiem jego używaniu przez nabywcę. Wskutek powyższego wyroku Ministerstwo Skarbu wydało ponownie dwie decyzje, według których nie uwzględniono żądania skarżącej Spółki o zastosowanie 1%-owej stawki do wspomnianych obrotów za lata 1926 i 1927, pochodzących ze sprzedaży płótna filtracyjnego cukrowniom, podając w motywach, że płótno filtracyjne w cukrowni stanowi część technicznego urządzenia produkcji, a zatem służy dla celów inwestycyjnych, przyczem obojętną jest rzeczą, w jakim czasie zużywa się przedmiot, stanowiący urządzenie.

Decyzje te są przedmiotem dwóch skarg do NTA, w których skarżąca Spółka zarzuca, że władza pozwana nie rozpatrywała zarzu-

---

[1]) P. wyrok NTA z 2 kwietnia 1932 l. rej. 5414/30 i glosę Stefana Urbanowicza OPA, II, 205.

tów, o ile one opierały się na twierdzeniu, że zużycie płótna filtracyjnego następowało całkowicie, po krótkiem jego używaniu.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca Spółka zarzuca wadliwość postępowania, którą upatruje w tem, że władza pozwana, rozpatrując ponownie odwołania wskutek uchylenia poprzednich decyzyj przez NTA, nie rozpatrywała zarzutów odwołań w płaszczyźnie powodów, dla których poprzednie decyzje zostały uchylone, lecz odrzuciła odwołania z powodu zajęcia innego stanowiska w spornej kwestji.

NTA atoli nie uznał skarg za uzasadnione.

Wprawdzie według art. 5 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. władza, której orzeczenie zostało uchylone, przy wydawaniu ponownego orzeczenia jest związana zapatrywaniem prawnem, wyłuszczonem w wyroku, atoli w rozpoznawanej sprawie władza pozwana niezmieniony stan faktyczny sprawy oceniła w innej płaszczyźnie prawnej, aniżeli ta, której dała wyraz w poprzednich, wyrokiem NTA uchylonych, orzeczeniach, uznawszy, że płótno filtracyjne w nabywającem je przedsiębiorstwie stanowi część u r z ą d z e n i a t e c h n i c z n e g o i że z tego właśnie powodu obroty, pochodzące z tej sprzedaży, nie mogą korzystać z ulgowej stawki w myśl art. 7 lit. a) ustawy. Władza zatem doszła do wniosku, że płótno filtracyjne stanowi przedmiot inwestycji w nabywającem przedsiębiorstwie, podczas gdy w poprzednich orzeczeniach rozpatrywała sprawę wyłącznie w płaszczyźnie zużycia. Ponieważ NTA rozpatruje skargi wyłącznie w granicach stanu faktycznego i prawnego zaskarżonego orzeczenia w związku z powodami zaskarżenia, podanemi w skardze, przeto NTA w posiadanych przez skarżącą Spółkę wyrokach poprzednich nie miał podstawy prawnej do rozważania legalności zaskarżonych orzeczeń w płaszczyźnie, która stanowi przedmiot obecnego sporu, i tem samem jego wyroki nie mogły zamknąć drogi dla władzy do rozpoznania odwołań w innej, aniżeli poprzednio rozważanej, płaszczyźnie. Art. 5 ustawy o NTA wiązałby władzę jedynie w danej płaszczyźnie, t. zn. w tej płaszczyźnie władza nie mogłaby dojść do innego poglądu prawnego, odmiennego od wyrażonego w wyroku. Skoro jednak według treści art. 91 ust. 1 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. Komisja Odwoławcza, zależnie od stanu faktycznego i prawnego sprawy, zatwierdza lub zmienia zaskarżoną decyzję, przeto władza nie dopuściła się obrazy, oceniwszy sprawę z innego punktu widzenia. Skarżąca Spółka zaś w kierunku uznania płótna filtracyjnego za część urządzenia technicznego w nabywającem je przedsiębiorstwie żadnych zarzutów nie podniosła.

Wobec tego NTA uznał skargi za nieuzasadnione i orzekł ich oddalenie.

207.

SAMORZĄD.

Uchwały, dotyczące aljenacji wspólnot gromadzkich.

Do ważności uchwał gromadzkich, o których mowa w art. 274 ustawy samorządu gminnego (Zb. pr. ces. ros. tom II), wymagana jest zgoda nie $^2/_3$ obecnych na zebraniu, lecz $^2/_3$ wszystkich wogóle członków gromady, uprawnionych do głosowania na zebraniu gromady. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 13 czerwca 1932 l. rej. 4609/31 i 4757/31 w sprawie Gromad wsi Zagórze i Józefów gm. Zagórze, pow. będziński, przeciw Ministrowi Reform Rolnych w przedmiocie aljenacji na rzecz wsi Józefów części wspólnego pastwiska wsi Józefów i Zagórze.

208.

SAMORZĄD.

Rozdział udziału komunalnego w podatku dochodowym.

Przy obliczaniu ogólnej ilości pracowników pewnego przedsiębiorstwa dla celów rozdziału wpływów podatkowych między gminy zamieszkania tych pracowników (§ 8 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w Województwie Śląskiem poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.) n i e bierze się w rachubę pracowników, zamieszkałych w jednej gminie w ilości niżej dwudziestu. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 30 września 1932 l. rej. 8246/30 w sprawie sporno-administracyjnej Gminy Orzegów przeciw Gminie m. Katowic w przedmiocie rozdziału wpływów z podatku dochodowego za r. 1929.

... Ustawa śląska o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych (poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.) zawiera w art. 8 przepisy, regulujące sposób podziału między związki komunalne wpływów z udziałów ich w państwowym podatku dochodowym oraz z dodatków komunalnych do tego podatku.

Z przepisów, zawartych pod lit. b) 1 tego artykułu w brzmieniu, ustalonem ustawą z 7 grudnia 1927 poz. 48 Dz. Ust. Śl., wynika, że, po strąceniu 40% wpływu na rzecz gminy siedziby i miejsca wykonywania przedsiębiorstwa, pozostałe 60% dzieli się na gminy zamieszkania pracowników umysłowych i fizycznych danego przedsię-

biorstwa w stosunku do ilości pracowników, przyczem ilość niżej 20 nie będzie uwzględniona.

Sporne jest w niniejszym wypadku, czy — jak to wywodzi pozwana — nieuwzględnienie ilości pracowników poniżej 20 oznacza tylko, że gmin, w których zamieszkuje mniej, niż 20 pracowników danego przedsiębiorstwa, nie uwzględnia się przy rozdziale wpływów podatkowych, czy też — jak to twierdzi powódka — pracowników, zamieszkałych w poszczególnych gminach w ilościach poniżej 20 w każdej, nie uwzględnia się także przy zestawieniu ogólnej ilości pracowników danego przedsiębiorstwa dla celów wspomnianego rozdziału.

Na tem ostatniem stanowisku stanął też Wojewódzki Sąd Administracyjny w zaczepionym rewizją wyroku i NTA nie dopatrzył się w tem naruszenia lub błędnego zastosowania wspomnianego wyżej przepisu ustawy. Z brzmienia bowiem tego przepisu wynika, że ilość niżej 20 nie będzie uwzględniona przy dzieleniu 60% wpływu podatkowego na gminy zamieszkania pracowników umysłowych i fizycznych danego przedsiębiorstwa. Gdy zatem, według tego samego przepisu, rozdziału dokonuje się nie w stosunku wszystkich pracowników danego przedsiębiorstwa do pracowników, zamieszkałych w danej gminie, lecz „w stosunku do ilości pracowników", a więc w stosunku, jaki zachodzi między poszczególnemi gminami co do ilości zamieszkałych w nich pracowników, gminy zaś, w których mieszka mniej, niż 20 pracowników, nie wchodzą przytem w rachubę, to w rezultacie dla ustalenia procentowego stosunku udziału wchodzi w rachubę wyłącznie ilość, wynikająca z dodania pracowników, zamieszkałych w gminach, korzystających z udziału w podatku, lub — co na jedno wychodzi — ilość wszystkich pracowników danego przedsiębiorstwa, pomniejszona o sumę pracowników, zamieszkałych w gminach, nie biorących udziału w tym podziale. . . .

209.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Dochodzenie zwrotu wydatków, wynikłych ze sprawowania opieki społecznej.

Związki komunalne mogą dochodzić swych roszczeń o zwrot wydatków, wynikłych ze sprawowania opieki, na podstawie art. 14 ust. 2 ustawy z 16 sierpnia 1923 o opiece społecznej poz. 726 Dz. Ust. tylko w drodze sądowej. (Teza).

Wyrok NTA z 30 listopada 1932 l. rej. 8784/30 w sprawie Magistratu m. Łodzi przeciw Ministerstwu Pracy i O. S. w przedmiocie kosztów opieki.

...Ustawa z 16 sierpnia 1923 o opiece społecznej poz. 726 Dz. Ust. przyznaje w art. 14 ust. 2 związkom komunalnym jedynie prawo domagania się od osób fizycznych lub prawnych, obowiązanych na mocy przepisów czy innego tytułu prawnego do pokrycia wydatków poszczególnych jednostek, opieki potrzebujących, zwrotu tych wydatków, które związki komunalne poniosą z powodu sprawowania opieki w wypadkach, przewidzianych art. 14 ust. 1 tejże ustawy, przyczem żadnych jednak postanowień, przyznających związkom komunalnym prawo ściągalności owych wydatków w trybie administracyjnym ustawa nie zawiera. Z tego wynika, że związki komunalne mogą dochodzić swych roszczeń o zwrot wydatków, wynikłych ze sprawowania opieki, na podstawie art. 14 ust. 2 powołanej wyżej ustawy tylko w drodze sądowej. Skoro więc w danym wypadku wobec odmowy Rocha G. uiszczenia żądanych przez Magistrat m. Łodzi kosztów opieki władza pozwana, jak to wynika z treści zaskarżonej decyzji, uznała się niekompetentną do rozstrzygnięcia tego sporu i odesłała strony na drogę sądową, NTA nie mógł się dopatrzeć w tem nielegalności.

Powołanie się strony skarżącej na art. 21 cyt. wyżej ustawy o opiece społecznej jest nietrafne, ponieważ cytowany przepis, jak to wynika z jego treści, dotyczy skarg przeciw organom związków komunalnych co do samego obowiązku sprawowania opieki społecznej i zakresu tejże, nabycia i utraty praw do opieki tudzież wzajemnych rozrachunków z tytułu sprawowanej opieki między samemi związkami komunalnemi lub między związkami komunalnemi a Skarbem Państwa. Natomiast co się tyczy trybu dochodzenia roszczeń przez związki komunalne do osób prywatnych (tak fizycznych, jak i prawnych) na podstawie art. 14 ust. 2 powołanej ustawy, to w tym przedmiocie art. 21 żadnych postanowień nie zawiera.

Z tych przeto zasad NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

str.

185. Skup zawodowy — kategorja świadectwa przemysłowego. (Wyrok SN z 8.IX. 1932 II. 2 K. 611/32) 176
186. Dorożki samochodowe — kategorja świadectwa przemysłowego. (Postanowienie SN z 3.XII. 1932 II. 4 K. 736/32) 177

Podatek od kapitałów i rent:

187. Opodatkowanie przychodów z pożyczonych kapitałów pieniężnych. (Wyrok NTA z 5.IV. 1932 l. rej. 3492/30) 181
188. Opodatkowanie przychodów z kapitałów hipotecznie zabezpieczonych, nie należących do przedsiębiorstw i instytucyj, obowiązanych do publicznego składania rachunków. (Wyrok NTA z 14.XII. 1932 l. rej. 5950/30) . . . 183
189. Obciążenie lub uznanie między handlującymi na oprocentowanym rachunku. (Wyrok NTA z 21.XII. 1932 l. rej. 7291/30) 184
190. Przedsiębiorstwa obowiązane do publicznego składania rachunków: Domy bankowe. (Wyrok NTA z 14.XII. 1932 l. rej. 5294/30) 185

Państwowy podatek od placów budowlanych:

191. Podstawa wymiaru: Sposób określenia wartości placu. (Wyrok NTA z 30.XII. 1932 l. rej. 2161/31) 187
192. Postępowanie wymiarowe: Uczestniczenie podatnika w oględzinach. (Wyrok NTA z 30.I. 1933 l. rej. 9385/31) 189
Glosa Stefana Urbanowicza 190
193. Postępowanie odwoławcze na obszarze województw poznańskiego i pomorskiego. (Wyrok NTA z 7.XII. 1932 l. rej. 644/31) 191

Koncesje skarbowe:

194. Koncesje na sprzedaż wina i miodu. (Wyrok NTA z 9.I. 1933 l. rej. 2509/32) . 192
Glosa Stanisława Śliwińskiego 193

Podatki i opłaty samorządowe:

195. Świadczenia drogowe w naturze: Wymiar dla spółek akcyjnych, płacących obok podatku przemysłowego inne podatki bezpośrednie. (Wyrok NTA z 23.I. 1933 l. rej. 9909/30) 194
196. Świadczenia drogowe w naturze: Zwolnienie urzędników państwowych i komunalnych. (Wyrok NTA z 10.XI. 1932 l. rej. 5489/30) 195
Glosa Władysława Weissbroda 197
197. Opłaty drogowe: Nadmierne zużywanie dróg. (Wyrok NTA z 11.I. 1933 l. rej. 9930/30) 198
198. Opłaty drogowe: Nadmierne zużywanie dróg. (Wyrok NTA z 7.II. 1933 l. rej. 1702/31) 199
199. Podatek komunalny od gruntów w b. dzielnicy pruskiej. (Wyrok NTA z 24.V. 1932 l. rej. 4692/30) 201
200. Podatek wyrównawczy: Wymiar na zasadzie art. 8 ustawy z 20.III. 1931. (Wyrok NTA z 1.II. 1933 l. rej. 2766/32) 203
201. Podatek od placów budowlanych: Place obciążone już komunalnym podatkiem gruntowym. (Wyrok NTA z 20.I. 1933 l. rej. 1049/31) 204

Ochrona rynku pracy:

202. Zatrudnianie pracowników cudzoziemskich, przebywających stale na obszarach Rzeczypospolitej. (Wyrok SN z 26.X. 1932 II. 1 K. 1126/32) . . . 206

str.

Sprawy wodne:

203. Prawa wodne, „oparte na specjalnym tytule prawnym". Wpis takich praw do księgi wodnej. (Wyrok NTA z 8.XI. 1932 l. rej. 6912/30) 207
Glosa Zygmunta Nagórskiego 211

Postępowanie administracyjne:

204. Zarządzenie wojewody w formie podania okólnika ministerjalnego związkom komunalnym do wiadomości i wykonania. (Wyrok NTA z 23.XII. 1932 l. rej. 5388/31) 212
Glosa B. Kozłowskiego 214
205. Uprawnienia władz przy wydawaniu nowych orzeczeń w miejsce uchylonych przez NTA. (Wyrok NTA z 2.IV. 1932 l. rej. 5414/30) 215
Glosa Stefana Urbanowicza 217
206. Uprawnienia władz przy wydawaniu nowych orzeczeń w miejsce uchylonych przez NTA. (Wyrok NTA z 10.XII. 1932 l. rej. 6566/30 i 6609/30) . . . 220

Samorząd:

207. Uchwały, dotyczące aljenacji wspólnot gromadzkich. (Wyrok NTA z 13.VI. 1932 l. rej. 4609/31 i 4757/31) 222
208. Rozdział udziału komunalnego w podatku dochodowym. (Wyrok NTA z 30.IX. 1932 l. rej. 8246/30) 222
209. Opieka społeczna: Dochodzenie zwrotu wydatków, wynikłych ze sprawowania opieki społecznej. (Wyrok NTA z 30.XI. 1932 l. rej. 8784/30) 223

Głosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA I ADMINISTRACJA: WARSZAWA, SENATORSKA Nr. 6
KSIĘGARNIA WYDAWNICTWA „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"

Telefon Administracji 236-28
„ Redakcji 675-43
Konto czek. w P. K. O. 22969

Prenumerata: rocznie (50 arkuszy druku) Zł. 40.—
„ kwartalnie. . . . . „ 10.—

DRUK. PIOTR PYZ i S-KA WARSZAWA